

FACULTE DE DROIT DE PARIS

DE L'ASSIETTE ET DE L'INCIDENCE
DE
L'IMPOT D'ENREGISTREMENT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-DESSUS

sera soutenu le jeudi 30 juin 1898 à 8 h. 1/2.

PAR

PIERRE BERGERON DE CHARON

Receveur de l'Enregistrement.

Président : M. WEISS, professeur,
Suffragants { MM. LÉON-MICHEL, professeur,
BERTHÉLEMY, agrégé.

PARIS

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, 16

1898

THÈSE

POUR

LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

DE L'ASSIETTE ET DE L'INCIDENCE
DE
L'IMPOT D'ENREGISTREMENT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-DESSUS

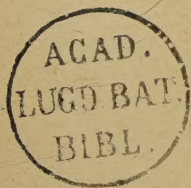
sera soutenu le jeudi 30 juin 1898 à 8 h. 1/2.

PAR

PIERRE BERGERON DE CHARON

Receveur de l'Enregistrement.

Président : M. WEISS, professeur,
Suffragants } MM. LÉON-MICHEL, professeur,
BERTHÉLEMY, agrégé.



PARIS

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, 16

1898

INTRODUCTION

Nous nous efforcerons de prouver dans notre travail que le fondement du droit d'enregistrement présente une nature spéciale qui le distingue des principes d'exigibilité de l'impôt en général.

Nous montrerons qu'il en résulte de regrettables anomalies dont quelques-unes ont attiré l'attention du législateur

Enfin, nous terminerons par l'étude des phénomènes d'incidence, qui sont propres à l'impôt d'enregistrement.

PREMIÈRE PARTIE

GÉNÉRALITÉS SUR LES IMPÔTS

1° Qu'est-ce que l'impôt ?

Le mot impôt provoque des définitions nombreuses, certains économistes envisageant exclusivement l'histoire voient dans l'impôt une reconnaissance de la souveraineté, le souverain perçoit parce qu'il est souverain : il puise donc son droit dans la violence. Il faut reconnaître que cette définition, très exacte, s'il s'agit des nations primitives, devient inapplicable aux sociétés actuelles dont tous les membres, conscients de leur dignité personnelle, s'insurgeraient vite contre un impôt brutalement exigé.

D'autres définitions ont été proposées.

L'impôt, a-t-on dit, constitue le prix de la protection sociale. Là encore, est évoqué un souvenir historique : il s'agit de cette ancienne coutume des Germains, suivant laquelle le fort protégeait le faible et prélevait un impôt comme prix de sa protec-

tion. Aujourd'hui, il ne peut pas exister de société où cet unique souci de protection absorberait tous les revenus publics : l'impôt alimente bien un ensemble d'organes coûteux et complexes qui, par leur protection vigilante, permettent à la société le libre développement de toutes ses forces, mais cet ensemble protecteur n'est qu'un moyen dont l'efficacité serait détruite, si les lettres, les arts, le commerce et l'agriculture ne trouvaient pas dans les revenus publics des ressources suffisantes pour se perfectionner. De plus, cette définition néglige les dettes publiques, car on ne saurait dire de leur paiement souvent très lourd, qu'il procure une réelle protection. Du reste, prétendre que l'impôt est le prix de la protection sociale, c'est affirmer implicitement que chaque citoyen mesurera sa quote-part d'impôt, proportionnellement à la protection fournie, si donc, il est victime soit d'un vol, soit d'un attentat, il peut se prétendre mal protégé et répudier un contrat où l'une des parties, l'État, n'a pas tenu ses promesses.

L'on dit aussi, l'impôt est une prime d'assurances ; mais cette définition soulève une objection décisive ; en effet, l'État, qui est l'assureur général des citoyens, doit agir à la manière des compagnies particulières d'assurances ; le mécanisme de celles-ci paraît très simple : chaque assuré paie une prime périodique dont la quotité est basée sur des proba-

bilités et les compagnies lui promettent en échange de lui rembourser la valeur de ses biens détruits. On voit immédiatement que l'État n'applique pas les mêmes principes : il perçoit l'impôt sans contracter l'obligation corrélative d'indemniser les victimes et quand il fournit des secours, ce n'est qu'à titre de gracieuse exception.

On dit souvent : l'impôt est un échange de services entre l'État et les citoyens. Cette définition qui néglige le caractère obligatoire de l'impôt, est présentée par Mme Royer Clémence sous une forme plus complète et plus juste : « L'impôt est la quote-part de puissance productive sous forme de services personnels ou de contributions de toute nature, que chaque citoyen doit à la communauté, en échange des services qu'il en a reçus, en reçoit, en recevra par le fait de sa participation sociale et à titre de restitution des avances faites par les générations passées au profit des générations futures. » Cette définition tient compte des dettes publiques et de la part d'impôt qu'elles exigent, pour les intérêts et l'amortissement. En effet, « les gouvernements ne rendent pas seulement des services, ils commettent aussi des fautes : ils engagent la responsabilité nationale tout entière et à perpétuité » (1).

D'après M. Menier, l'impôt représente les frais

1. Leroy Beaulieu, *Science des Finances*, page 144.

de mise en œuvre du capital national. On peut répondre que cette définition ne comprend pas toutes les dépenses de l'Etat, car les guerres internationales et les dettes publiques prélèvent une part importante des impôts.

A côté de ces définitions souvent brillantes, mais toutes discutables, il faut citer la définition classique des Smith, Say. Ricardo : l'impôt, c'est la quote part exigée de chaque citoyen pour la dépense des services publics ; cette dépense devant du reste, « être, autant que possible, juste et utile à la société » (1).

Rappelons enfin cette dernière opinion : l'impôt, ce sont les frais généraux de la société (2). Chaque entreprise commerciale nécessite, en effet, un ordre de dépenses dont toutes les affaires profitent ; et qu'elles s'appliquent au gérant, au loyer ou à l'enseigne, elles se classent toutes sous le nom générique de frais généraux. De même les dépenses de l'Etat doivent profiter à tous les citoyens : c'est ainsi que l'armée, la marine, la police sont entretenues dans l'intérêt de tous, car la sécurité des citoyens est chose indivisible. Cette définition limite sagement l'action et la nature de l'impôt : elle condamne l'impôt qui, n'étant pas perçu dans l'intérêt social, voudrait favoriser le petit nombre aux dé-

1. Leroy-Beaulieu, page 113.

2. Cours de M. Alglave, 1895-1896 (Incidence de l'Impôt).

pens de la foule ; elle enseigne en outre, que si l'exagération des frais généraux tue les entreprises particulières, l'exagération des impôts est la perte d'un Etat.

Différentes sortes d'impôts.

Un impôt unique réduirait à l'indispensable les frais de perception, puis augmenterait la liberté humaine, forcément gênée par les taxes multiples. L'école des physiocrates, attentive aux bienfaits de la terre, enseignait même que la propriété foncière étant seule capable de fournir un revenu net, semblait aussi la seule qui fût susceptible d'être taxée. Toutefois, l'impôt unique est repoussé par des raisons décisives : impossibilité de fixer avec certitude le revenu exact de chaque contribuable ; avantage à diviser l'impôt pour le rendre moins apparent et nécessité de combiner les taxes pour éviter que certains contribuables rejettent sur autrui et sans compensation, le poids de l'impôt qu'ils ont payé. L'impôt unique que Proudhon appelait « la somme des iniquités fiscales » est donc remplacé par un système de taxes qui atteignent les manifestations diverses du revenu et de la richesse. Elles rentrent dans l'une des grandes divisions suivantes : impôts directs ou impôts indirects ; impôts de répartition ou impôts de quotité.

L'impôt est dit de quotité, si la loi fixe la taxe imposée au contribuable, mais ignore le produit total de l'impôt. Il est dit de répartition si la loi en détermine à l'avance, le montant, puis arrête la part à payer par chaque contribuable (1).

Par l'impôt direct, le législateur se propose
« d'atteindre immédiatement, du premier bond et
« proportionnellement à sa fortune ou à ses reve-
« nus, le véritable contribuable : il supprime donc
« tout intermédiaire entre lui et le fisc et il cherche
« une proportionnalité rigoureuse de l'impôt, à la
« fortune ou aux facultés.

« Par l'impôt indirect, le législateur ne vise pas
« immédiatement le véritable contribuable et ne
« cherche pas à lui imposer une charge strictement
« proportionnelle à ses facultés : il ne se propose
« d'atteindre le vrai contribuable que par ricochet,
« par contre-coup, par répercussion, il met des in-
« termédiaires entre lui et le fisc et renonce à une
« stricte proportionnalité de l'impôt dans les cas
« particuliers, se contentant d'une proportionnalité
« approximative en général » (2).

La richesse, du reste, ne peut être saisie que sous

1. Il n'y a pas identité absolue entre l'impôt de consommation et l'impôt de quotité, l'impôt du sucre, par exemple, fonctionne en Autriche et en Belgique, d'après le double système de la quotité et de la répartition

2. Leroy-Baulieu, page 225.

trois formes : quand elle se produit, circule, se consomme ; or, l'impôt subissant cette règle économique, ne pourra atteindre la richesse qu'à l'une de ces trois phases de son évolution ; il semble donc que l'on puisse adopter la définition suivante : les impôts directs sont ceux qui frappent la richesse dans ses éléments de production et les impôts indirects, ceux qui la frappent dans sa circulation et sa consommation.

Ces définitions scientifiques ne répondent pas à toutes les nécessités administratives, aussi les services financiers ont-ils adopté une distinction qui tire son seul mérite de sa simplicité : les impôts directs s'adressent à des situations normales et permanentes, ils comprennent des rôles nominatifs. Les impôts indirects sont occasionnels et ne comportent pas vis-à-vis du contribuable, des rôles nominatifs régulièrement et périodiquement établis ou perçus.

Les principaux impôts directs sont l'impôt personnel et mobilier ; l'impôt sur les portes et fenêtres ; l'impôt foncier ; l'impôt des patentes ; l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Les principaux impôts indirects atteignent la richesse quand elle circule (droits de timbre et d'enregistrement, droits sur les transports) ou quand on la consomme (droits de douane et droits sur la consommation des produits nationaux).

Les impôts directs présentent de graves défauts :

ils manquent de souplesse, atteignent difficilement les petites fortunes ; de plus, leur assiette repose sur des présomptions vagues ou des estimations arbitraires ; or, il faut se rappeler cette pensée d'Adam Smith : le peuple supporte plus facilement un très haut degré d'inégalité qu'un petit degré d'incertitude, c'est-à-dire d'arbitraire. Ces inconvénients justifient l'existence d'une seconde catégorie d'impôts : celle des impôts indirects : « Prélevés à l'occasion d'actes de la vie courante, ils frappent tout le monde, ont dès lors, une assiette très large et rapportent beaucoup, en même temps qu'ils permettent de rétablir l'équilibre entre les diverses classes de la société » (1).

2^e Qui doit l'impôt ?

Impôt sur le capital et impôt sur le revenu.

Par son existence, l'Etat rend des services dont tous les citoyens profitent, il est donc admis que tout le monde doit supporter l'impôt. Les partisans de ce principe se séparent sur un autre sujet, les uns prétendent que l'impôt doit frapper le capital ; les autres, qu'il doit frapper le revenu.

L'impôt sur le capital présenterait cet inconvénient d'affranchir de toute contribution a l'impôt une quantité de revenus qui ne proviennent pas de

1. Beauregard, *Précis d'économie politique*, page 320.

capitaux. Ainsi, les médecins, les avocats, les artistes, les commerçants, les fonctionnaires peuvent, sans capitaux, réaliser chaque année d'importants bénéfices et l'on ne s'expliquerait pas que l'impôt les épargnât. Les partisans de l'impôt sur le capital définissent l'impôt par « ensemble des frais d'exploitations du capital national » et ils tirent, en somme, une conséquence naturelle de leur définition.

En France, la plupart des impôts portent sur les revenus ; ainsi l'impôt foncier est un impôt sur le revenu des terres ; l'impôt des patentes est un impôt sur le revenu des commerçants et l'on peut dire des impôts indirects, qu'ils grèvent le revenu en voie de consommation. Ces impôts résultent d'indices ou de présomptions : l'impôt foncier de la terre est établi non sur le revenu réel, mais sur le revenu net, idéal et cadastral qui a pu subir des changements ; la contribution des patentes repose sur le bénéfice présumé que les industriels et commerçants retirent de leur profession ; l'impôt personnel frappe la journée de travail d'après une présomption qui détermine la valeur de cette journée. Il faut donc soigneusement distinguer l'impôt sur les revenus de l'impôt sur le revenu. Celui-ci compte en France d'importants défenseurs qui ont su lui donner une très vive actualité. Assis sur le revenu constaté, il serait, comme en Allemagne, personnel et général ; il impliquerait l'inventaire des

fortunes et leur taxation en bloc avec inquisition dans les affaires des contribuables ou taxation arbitraire. Il se séparerait ainsi du système anglais qui isole dans une cédule séparée chaque catégorie de revenus et la frappe sans exiger la connaissance du total de la fortune.

3° Dans quelle proportion, chacun doit-il l'impôt ?

L'équité parfaite « voudrait que chacun supportât « une part de l'impôt exactement proportionnelle à « l'avantage qu'il tire personnellement des dépenses « de l'Etat et à la responsabilité qu'il a dans ces « dépenses (1) » ; malheureusement, cette réalisation du juste se briserait contre d'invincibles difficultés ; il faudrait des taxes nombreuses, si nombreuses même que chacune d'elles, diversement tarifée, servirait d'étiquette à l'un des services que peut rendre l'Etat ; il faudrait que le produit de chaque taxe, strictement maintenu, ne débordât jamais sur les dépenses du service voisin ; il faudrait enfin qu'un juge impartial, s'isolant des suggestions de milieu et l'opinion, mesurât à chacun la part dont il est responsable dans les dettes de l'Etat. Du reste, certaines dépenses, telles l'armée et la marine, dépassent les individualités pour protéger la vie de la nation tout entière. Ces dépenses qui profitent à tous, correspondent à des services sociaux.

1. Beauregard, *loco cito*, page 312.

Si cette équité parfaite ne peut pas être atteinte, on a du moins adopté un système dont la précision rend très simple le mécanisme de l'impôt ; à la stricte justice, on a donc substitué un principe de solidarité nationale, d'après lequel « on présume que « tous les citoyens participent proportionnelle-
« ment à leurs revenus, aux avantages du gouver-
« nement, comme aux fautes par lui commises et
« que par conséquent, ils doivent payer l'impôt,
« proportionnellement à leurs revenus (1) ». Ainsi, celui qui a 1000 francs de revenu, payant 100 francs d'impôt, celui qui en a 2000 paye 200 francs ; autrement dit, le diviseur est toujours constant, le dividende seul varie. Les célèbres règles d'Adam Smith ont nettement exposé et approuvé ce système : « Les sujets d'un Etat doivent contribuer au soutien du gouvernement, chacun le plus possible, en proportion de ses facultés, c'est-à-dire en proportion du revenu dont il jouit sous la protection de l'Etat ».

A l'impôt proportionnel, on oppose l'impôt progressif ; celui-ci prétend adoucir les inégalités de la fortune, en imposant aux contribuables la proportionnalité du sacrifice ; il est certain, dit-on, que proportionnellement, un revenu de 50.000 francs

1. Leroy-Beaulieu, *loco cito*.

2. Adam Smith : *Richesse des nations*, L. V. Ch. II, § 1, section II, t. II, page 496.

peut payer plus qu'un revenu de quelques centaines de francs et même de quelques milliers de francs et que c'est la justice même qui le demande. La formule de la progression consiste donc à prélever une part d'autant plus grande du revenu de chaque citoyen que ce revenu est plus considérable. Toutefois, la stricte application du principe réclamerait (pour les impôts qui frappent les mutations de richesses) que l'on graduât la progression, selon la fortune déjà possédée par le contribuable : « Vous demandez à ce dernier quelle est sa richesse et pour taxer la richesse supplémentaire, vous tenez compte de son degré de fortune (1) ».

On peut accorder à l'impôt progressif une certaine apparence « sentimentale » et dire que sa conception a réclamé un sincère effort des aspirations généreuses de la confraternité humaine, mais, il semble évident qu'en matière fiscale, le sentiment serait un dangereux entraînement vers l'injustice ou l'arbitraire ; de plus, rien ne prouve « que les frais de l'Etat pour la protection des citoyens et de leur fortune, croissent d'une manière plus que proportionnelle à l'augmentation de la fortune des citoyens » (2). Il est enfin constaté que certains

1. Labat (Discussion à la Chambre du projet de loi fiscale sur les successions) séance du 9 novembre 1895. *Journal off.* page 2.287.

2. Leroy-Beaulieu, page 145.

services publics, comme l'Assistance, les Caisses d'épargne et d'assurance, les écoles profitent surtout aux gens pauvres.

L'impôt progressif, jadis défendu par Montesquieu et J.-B. Say, bénéficie maintenant d'une réelle faveur : il s'agit, en effet, de lui donner accès dans nos lois fiscales en l'appliquant d'abord à l'impôt des successions. — Il est donc possible qu'un jour ou l'autre, l'impôt progressif dépasse les limites abstraites de la discussion et s'implante en pleine réalité.

1. L'impôt progressif existe déjà en Angleterre, dans quelques cantons de Suisse et même en France. Paris et d'autres villes perçoivent l'impôt du loyer, suivant un tarif progressif.

SECONDE PARTIE

DE L'ASSIETTE DE L'IMPOT D'ENREGISTREMENT

Titre I. — Généralités et historique.

CHAPITRE PREMIER

ENREGISTREMENT, EN TANT QUE SERVICE PUBLIC

L'enregistrement est la mention de certains faits relatés sur des registres spéciaux, par un receveur public, soit d'après les actes écrits qui sont présentés, soit d'après les déclarations des parties (1). Il se distingue de la transcription en ce qu'il ne reproduit pas en entier la teneur des actes, mais retient seulement les éléments qui servent à caractériser la convention et à mettre en lumière les faits générateurs de l'impôt.

L'impôt d'enregistrement est donc le témoin des

1. Naquet, *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement* (1882).

opérations de la famille, il entrevoit par leurs résultats les enrichissements comme les déchéances ; la richesse, en effet, est une chose instable et les contrats (surtout le *prêt* et la *vente*), naissent souvent à la suite de ses faveurs ou de son hostilité. Cet impôt redouté du public, jouit d'une réelle impopularité ; il se mêle trop étroitement aux affaires de la vie pour qu'on ne voit pas en lui un témoin gênant et coûteux qu'on supportera, mais à regret ; on essaie donc de se dérober à sa vigilance et à ses rudes sanctions ; malheureusement, on oublie souvent dans la lutte que toutes les armes ne sont pas permises, on ne se contente pas de ce moyen licite dont jadis le président Montholon donna l'important exemple (1) et qui consiste à choisir entre deux manières légitimes de rédiger une convention, celle même détournée qui paiera le moins d'impôts ; — on se sert, en outre, de dissimulations et de manœuvres qui tout habiles sont elles, ont le tort de cotoyer la fraude et d'en présenter quelquefois la complète réalisation.

L'enregistrement mériterait cependant une estime particulière, car alimenter le budget de l'Etat n'est pas son but unique, il remplit aussi le rôle d'un service public et sous cet aspect spécial l'enregistrement ne perd pas de son ampleur, il ap-

1. Legrand, *Coutumes de Troyes*, p. 187-6.

paraît toujours avec « son intérêt scientifique et son étroite dépendance des principes généraux du droit civil » (1).

§ 1^{er}.— Utilité de l'enregistrement relativement aux actes sous-seing privé.

L'acte sous-seings privés, a date certaine vis-à-vis les tiers, du jour où il est enregistré, en d'autres termes, tous ceux qui n'ont pas été représentés à l'acte, exercent des droits qui seront restreints, lorsque l'acte a date certaine (art. 1410, 1558 Code civil, art. 684 code procédure civile).

Un exemple paraît utile pour développer ce principe ; soit Primus, il achète de Paul, le 1^{er} novembre 1894, un objet mobilier, puis fait enregistrer son acte ; alors survient Secundus qui prétend être acquéreur en vertu d'un titre antérieur mais non enregistré ; ni Primus ni Secundus ne sont en possession, à qui appartiendra l'objet ? Primus en sera le propriétaire et non pas Secundus, car celui-ci est un tiers, contre qui l'acte de Primus fait foi de sa date, puisqu'il a été enregistré ; solution rationnelle et que l'on doit admettre ; sinon, il deviendrait difficile de déterminer les tiers dont a voulu parler l'article 1328 du Code civil. Le danger des antedates existe aussi pour les parties, mais la loi est

1. Demante. *Préface des principes d'enregistrement*.

formelle et sa protection ne s'applique qu'aux tiers ; conséquence : un incapable ne saurait invoquer une nullité en se prévalant de l'absence d'enregistrement de l'acte auquel il a contribué.

Pour les actes notariés, l'enregistrement a perdu de son utilité ; La loi des 5-19 décembre 1790 assimilait en notre matière les actes notariés et les actes sous-seings privés, mais la loi du 22 frimaire an 7, en abrogeant toutes lois et dispositions antérieures, a complété sa réforme par l'institution d'une sanction nouvelle, elle a édicté une amende contre le notaire qui n'aura pas déposé son acte à l'enregistrement (article 33). On a soutenu que dans son article 73, la loi de frimaire ne visait pas l'enregistrement envisagé comme formalité et qu'elle s'appliquait aux seules lois fixant les droits et tarifs, mais on objecte que cette théorie est contredite par la loi de frimaire elle-même, puisque celle-ci conserve formellement pour les actes d'huissiers, les dispositions de la loi de 1790. Du reste, non seulement la loi du 22 frimaire an 7, mais aussi la loi de ventôse an 11, ont abrogé la loi des 5 et 19 décembre 1790. Cette loi de ventôse an 11, relative au notariat, ne mentionne pas la formalité de l'enregistrement comme étant une condition nécessaire à la date certaine de l'acte notarié. Enfin, le Code civil fournit un argument *a contrario* par l'antithèse qu'il oppose (article 1228) entre l'acte authentique

et l'acte sous-seings privés. Il est très naturel que le législateur de l'an 7 ait dérogé en faveur de l'acte authentique aux dispositions rigoureuses qu'édicte la loi des 5-19 décembre 1790. Il serait choquant, en effet, d'admettre l'authenticité de toutes les dispositions d'un acte, sauf pour sa date et l'on comprend que l'enregistrement soit indispensable aux actes sous-seings privés, mais non aux actes authentiques, pour faire foi de leur date contre les tiers ; l'antidate des premiers n'est pas punie par la loi, tandis que l'antidate des seconds est passible des peines de faux. Faut-il en conclure que l'enregistrement de l'acte notarié ne présente qu'une utilité fiscale ? Cette conclusion serait souvent exacte ; on peut supposer cependant, la perte fortuite d'un acte du notaire ; si, dans cette hypothèse, l'enregistrement ne prouve pas l'existence de l'acte perdu, il a du moins (pourvu que le répertoire du notaire soit conforme au registre du receveur) la valeur d'un commencement de preuve par écrit. Et c'est là une mesure d'exception dont ne sauraient bénéficier les actes sous-seings privés. On remarquera enfin que la formalité de l'enregistrement est un moyen de contrôle qui permet aux agents de l'administration de s'assurer que la forme extérieure des actes du notaire est conforme aux prescriptions de la loi. (Loi du 25 ventôse an XI).

§ 2. — Utilité de l'enregistrement aux exploits d'huissiers.

D'après l'article 20 de la loi du 22 frimaire an 7, les exploits des huissiers doivent, à peine de nullité, être enregistrés dans les quatre jours de leur date. Les huissiers instrumentaient autrefois en compagnie de deux records ; un édit de 1669 supprima cette obligation dispendieuse et lui substitua le contrôle. Celui-ci consistait en la mention sommaire sur un registre des actes assujettis à sa formalité. Le contrôle ne valait pas les records pour prouver matériellement la remise de l'acte par l'huissier, il subsista néanmoins et son souvenir inspira l'article 20 de la loi de frimaire.

Une dérogation au principe de la nullité est admise, lorsque l'exploit non enregistré intéresse la vindicte publique ; il semblerait, en effet, dangereux de subordonner la répression des crimes ou délits à l'exécution d'une mesure fiscale (1).

La Cour de Cassation admet que l'enregistrement de l'exploit en prouve l'existence ; cette décision qui étend par analogie une mesure d'exception accordée aux actes des notaires, n'est peut-être pas conforme aux règles de la stricte interprétation (2).

1. Cassation 27 juillet 1827, Dalloz, n° 5.040.

2. Cassation 2 février 1859. Dalloz, 1859, 2^e P. p. 264.

§ 3. — **Utilité de l'enregistrement relativement au contrat de gage**

D'après l'article 2074 du Code civil « le privilège (du créancier gagiste), n'a lieu qu'autant qu'il y a un acte public, ou sous-seing privé, dûment enregistré... » Ce texte déroge aux principes généraux, puisqu'il ne permet pas qu'à défaut d'enregistrement (1), le gage sous-seing privé soit opposable aux tiers, il importerait peu que l'acte fût revêtu des autres formalités prévues par l'article 1328 du Code civil, car « en fait d'établissement de privilège, tout est de rigueur (2). »

Cette rapide étude montre qu'elle sécurité procure aux affaires la formalité de l'enregistrement : elle constitue donc un vrai service public. « Le droit d'enregistrement donne motif et intérêt au citoyen d'aller chercher le percepteur dont il reçoit un service public. Il unit à une imposition, une fonction de magistrature que l'on paye seulement un peu plus cher qu'elle ne vaudrait par elle-même, afin d'établir sur l'excédent des frais de régie une recette nationale... » (3).

1. La rédaction de l'acte par écrit et son enregistrement ne sont prescrits qu'en matière excédant la valeur de 150 fr. » C. civil, art. 2.074.

2. Aubry et Rau (§ 432, texte et n. 7).

3. Travaux préparatoires de la loi de 1790.

CHAPITRE II

ÉTUDE HISTORIQUE

Origines de l'impôt d'enregistrement.

a) *Système romain.* — On a voulu faire remonter l'origine de l'enregistrement à la plus haute antiquité et l'on cite un papyrus du temps des Ptolémées où serait contenu un acte de vente, portant en marge la relation de l'enregistrement au droit de 5 pour cent (1). Sans s'appesantir sur ce vague document de l'histoire égyptienne, on peut affirmer que Rome a pratiqué un système fiscal qui frappait les mutations entre vifs et les mutations par décès. En effet, on trouve à Rome : 1° l'impôt sur les affranchissements (*de vicesima libertatis*) ; l'esclave est une valeur pécuniaire que déplace l'affranchissement et c'est ce déplacement que veut atteindre la loi (2). 2° la loi *Julia de vicesima hereditatum* sur les successions ; 3° l'impôt « *de centesima rerum venalium* » qui at-

1 *Dictionnaire de l'Enregistrement*, v^o enregistrement n^o 2.

2. Cet impôt fut établi en l'an 398 de Rome, il est la première et seule loi votée par les légions en dehors de Rome.

teignait le centième du prix des marchandises vendues à l'encan.

L'impôt sur les successions était le plus important, son origine semble remonter à l'an 714 de Rome (Dig. L. 2 § 44, *de origine juris.*) ; cet impôt destiné à procurer des subsides pour lutter contre Pompée, n'est qu'une existence éphémère ; Auguste le rétablit, afin d'alimenter l'*ærarium militare* ; il fut alors organisé par une loi spéciale : la loi Julia *de vicesima hereditatum* (Dion Cassius, liv. LV, ch. 25) ; on le voit sous Gordien (années 238 à 244 de l'ère chrétienne), mais sous Justinien, on constate sa disparition. — Les successions *ab intestat* étaient soumises à l'impôt, mais les petites successions en étaient affranchies (1). Que faut-il entendre par petites successions ?

Les avis sont divisés : les uns veulent que les seules successions soumises à l'impôt soient celles qui dépassent 100 sous d'or.

Les autres fixent à 100.000 sesterces, le taux au-dessous duquel une succession est réputée pauvre ; cette opinion s'appuie sur la loi Papia Popœa qui, contemporaine de la loi Julia, envisage ce taux dans la succession aux affranchis. Au début, la *vicesima* n'était exigée que des citoyens romains, elle remplaçait ainsi l'impôt foncier qui s'appliquait

2. Pline le jeune, *Panégryrique de Trajan* (*carebit onere vicesimæ parva et exilis hereditas*).

aux seuls fonds italiques ; Caracalla corrigea cette règle en faisant citoyens, tous les habitants de l'Empire. On remarquera, du reste, que l'impôt foncier frappait le revenu, tandis que la loi Julia *de vicesima* frappait accidentellement, une portion du capital.

Les plus proches parents du défunt étaient exemptés de la *vicesima* (Pline le Jeune ; *Pan.* C. XXXVII) ; mais de quels parents s'agit-il ? Est-ce des agnats héritant en vertu de la loi des XII Tables ? Est-ce des *heredes sui* ? Les diverses hypothèses sont actuellement délaissées et l'opinion la plus commune accorde la dispense aux *decem personæ*. Il est probable que la taxe, alimentant l'*ærarium militare*, n'était pas supportée par les soldats, si non, ils se fussent payés eux-mêmes (1).

Le taux uniforme de la *vicesima* était du 1/20^e. Caracalla le porta au 1/10^e, mais cette aggravation momentanée fut supprimée par Macrin.

L'impôt était assis sur la valeur des biens, telle que l'évaluait le receveur.

Il semble assez plausible d'affirmer que seul, l'actif net supportait l'impôt (2). Il y a un texte précis pour parler de la déduction des frais funéraires. (Dig. l. 37 *de religiosis* XI, VII) (3). Ces frais

1. Cours d'enregistrement professé par M. Weiss à la Faculté de Droit de Paris.

2. En ce sens, M. Weiss.

3. Cette loi, extraite d'un commentaire de Macer sur la *vicesima* prouve assez par son origine, qu'elle se rapportait non pas à la quarte falcidée, mais à la *vicesima hereditatis*.

étaient estimés par le receveur d'impôts, puis retranchés de la masse héréditaire. Trajan jugea fâcheuse cette immixtion du fisc dans les affaires privées, il permit donc à l'héritier de s'y soustraire en employant la totalité de l'actif héréditaire à acquitter les frais des funérailles ou à construire un mausolée (Panégyrique, C. XL). Adrien restreignit la portée du mot frais funéraires et décida que ceux-ci comprendraient uniquement le prix du monument qui abritait le mort, sans y ajouter la valeur des constructions accessoires qui entouraient le monument. (Digeste XI, VII. frag. 37, § 4). M. Weiss estime qu'on devait étendre aux autres charges héréditaires, la disposition de retranchement expressément prévue pour les frais funéraires. Cette conception s'imposait au caractère équitable d'un peuple qui inséra dans ses lois la maxime : « *bona intelliguntur cujusque quæ deducto ære alieno suspersunt.* » (1). Du reste, la Falcidie fournit un exemple, puisqu'elle se calculait sur l'actif net d'où, entre autres choses, on déduisait la valeur des esclaves affranchis. (*Institutes*, § 3, L. 2. t. 22).

La *viœscima* négligea la matière de l'usufruit et de la nue propriété héréditaire ; c'est à Ulpien qu'appartient le mérite d'avoir tracé des règles à ce sujet (68. Dig. XXV. II). Ulpien divisait l'existence

1. Paul, I, 39, § 4, l. 50, t. 16; *Digeste de verb. signif.*

en neuf périodes à chacune desquelles correspondait une probabilité différente de la durée de la vie. En pratique, on simplifiait le système et l'on présumait qu'un héritier âgé de moins de 30 ans devait vivre 30 ans, qu'un héritier âgé de 30 à 60 ans devait vivre la différence entre son âge et 60 ans et après cet âge, on fixait à forfait l'existence à une durée de 5 ans.

Quant à la valeur de l'usufruit, aucun texte ne l'indique et l'on doit se borner à de simples conjectures. Il est certain, toutefois, que cette valeur était inférieure à celle de la toute propriété.

Le recouvrement de la taxe était soumis à des délais inconnus ; on sait seulement que l'ouverture du testament suivait immédiatement le décès du testateur et que l'envoi en possession précédait le terme d'exigibilité de l'impôt (1).

b) Régime féodal. — Il serait téméraire d'attribuer au droit romain, le mécanisme de nos taxes d'enregistrement ; il est certain, en effet, que leurs racines lointaines se rattachent directement aux ingénieuses conceptions du régime féodal. On distinguait alors, les biens, en biens nobles et biens roturiers ; les terres, en terres libres et terres dépendantes.

Les terres dépendantes, reflet des idées féodales, étaient les plus nombreuses : elles se divisaient en

1. T. VI, liv. IV, *Sentences de Paul* ; l. 3, liv. 6, t. 33, *Digeste*.

fiefs (terres nobles) et en censives (terres roturières).

Tout fief suppose une concession : c'est une présomption de droit qui survit à l'absence du titre originaire. Toutefois, cette concession ne prive pas le suzerain de tous ses droits sur le fief; elle réalise plutôt un curieux dédoublement qui confère au vassal le domaine utile du fief, mais réserve au suzerain le domaine direct, c'est-à-dire une propriété supérieure d'où découlent des droits variés. Parmi ces droits, les uns se bornent à conférer des honneurs, tandis que les autres s'analysent en avantages matériels très importants. Ceux-ci se divisent en deux classes, différentes de tarif et de nom, suivant qu'ils s'appliquent aux ventes et contrats assimilés ou bien aux successions et aux donations.

Leur fondement semble une conséquence immédiate de l'idée de concession personnelle et viagère; lorsque s'implantèrent, en effet, les principes de transmissibilité et de perpétuité du fief, il parut naturel d'introduire les profits, comme une sorte d'abonnement qui fixait une fois pour toutes, la valeur des droits attribués au seigneur, en cas de mutation. Ces droits forment ainsi une condition tacite de la concession primitive; c'est là, du reste, une opinion très ancienne dont Beaumanoir a exposé la théorie (chapitre XXVII).

Une autre opinion attribue l'origine des droits

féodaux à cette nécessité imposée aux acquéreurs ou nouveaux possesseurs, d'obtenir l'investiture du fief. Il était admis à l'origine que le seigneur pouvait n'accorder l'investiture que moyennant paiement des droits d'ensaisinement (1). On décidait, au cas de mutation par décès, que le seigneur était saisi de la possession du fief, même avant la mort du vassal. La règle « le mort saisit le vif » était donc refusée à l'héritier du vassal contre le seigneur, mais, moyennant un prix, le seigneur relevait le fief au profit de l'héritier. — De même, en cas de vente, l'aliénateur se dessaisit d'abord entre les mains du seigneur et alors, celui-ci pouvait choisir entre deux partis ou consentir à l'aliénation et percevoir le profit de quint, ou refuser à la vente son approbation et reprendre le fief, remboursement fait du prix d'aliénation.

En résumé, aux ventes et contrats assimilés s'appliquaient le profit de quint et le retrait féodal; aux mutations par décès et entre vifs, s'appliquait un seul droit : le profit de relief.

Le relief est moins lourd que les autres profits; c'est une tradition, disait Beaumanoir, mais la vraie raison est expliquée par les idées féodales qui

1. *Grand Coutumier*, ch. XIX-XXV. Cela est si vrai, que le bail à rente rachetable est assimilé à la vente et que le bail à rente irrachetable ne subit pas cette assimilation (Coutume, Paris, 23).

redoutaient la vente, parce qu'elle transforme un droit immobilier en une valeur mobilière et lèse ainsi les héritiers aux propres, pour favoriser les héritiers aux meubles (1).

Retrait féodal. — C'est le droit accordé au seigneur, en cas de vente, de retirer à lui et de réunir à son domaine le fief servant. — Il va sans dire que ce droit est exclusif du profit de quint. Le seigneur devait, dans les 40 jours du contrat notifié, rembourser à l'acquéreur, le prix payé et « les loyaux coustemens » (Coutume Paris, 20). S'il y a concours du retrait lignager et du retrait féodal, celui-là est préféré au second ; c'est qu'en effet, la concession du fief, d'abord individuelle, devint rapidement faite au vassal et à ses hoirs, or le lignager maintenant le fief dans la famille, le seigneur est lié et ne peut pas exercer son retrait à l'encontre d'un lignager à qui la vente serait faite (2).

Profit de quint. — C'est le droit de percevoir le $\frac{1}{5}$, le quint denier de tout ce qui constituait le prix de l'aliénation. A l'origine, ce droit incombait au vendeur comme une conséquence de l'autorisation de vendre, sollicitée et obtenue. Toutefois, l'acheteur devait payer le requint, c'est-à-dire le cinquième du droit de quint. En 1580, ce système fut simplifié et changé : on supprima le requint et

1. Pothier, *Traité des fiefs*, 708.

on mit le quint à la charge de l'acheteur; cette réforme ne faisait que sanctionner un usage admis.

D'après Pothier, l'exigibilité de quint était subordonnée à la perfection et à la validité de la vente; mais le seul fait d'une vente est-il suffisant ou faut-il, en outre, la tradition réelle?

Dumoulin enseignait que le consentement des parties rend la vente parfaite et que la tradition est inutile pour légitimer le droit. Cette opinion adoptée par la pratique semble conforme aux coutumes (art. 23 Coutume Paris). Pothier conseillait la doctrine contraire : le droit, disait-il, se justifie par la mutation de vassal et cette mutation dépend exclusivement de la mutation du fief. La discussion avait son importance, car l'opinion de Pothier affranchissait de droit, les ventes de bois, les constitutions de servitudes, etc.

Relief ou rachat. — Le mot relief vient d'une fiction : le seigneur est censé relever le fief tombé depuis la disparition du vassal. Le mot rachat représente l'obligation imposée au nouveau vassal de racheter le droit de propriété du fief.

Le profit de relief consistait en la jouissance pendant une année des fruits et revenus du fief. Cette jouissance, d'abord effective, fut remplacée par une indemnité qui était, au choix du seigneur, soit fixée par des prud'hommes, soit offerte par le vassal (art. 45, Coutume, Paris).

« En toute mutation de fief est dû droit de rachat ou relief » (1). Il s'agit ici non d'une mutation de richesse, mais d'une mutation d'homme. Le droit de relief resterait donc étranger à une mutation de droits réels (servitude ou usufruit) qui n'entraînerait pas un changement de vassal. Cette mutation d'homme constitue le fondement du droit de relief. Ce droit n'est applicable que sur une mutation réelle et parfaite ; il suppose un contrat efficace, car l'annulation du contrat entraîne la restitution du droit. Il faut même que la mutation demeure définitive, ainsi serait exempte du relief, une aliénation, tel le réméré, qui serait la conséquence d'une précédente mutation : on ne voyait dans l'opération qu'une résolution de la vente primitive (2). Du reste, certains tempéraments adoucirent la rigueur du droit, c'est ainsi que plusieurs mutations effectuées la même année n'entraînent pas l'exigibilité du relief correspondante : celui-ci n'est dû qu'une fois. De plus, il ne se cumule pas avec un droit de mutation plus élevé (le quint). Enfin, il ne s'applique pas à la mu-

1. Art. 33. *Coutume*, Paris. « Le relief, écrit Coquille, se « dit comme si le fief était versé à terre faute d'héritier, qui « dût être recueilli par le seigneur et relevé pour le remettre « sus en son ancienne nature de fief » (art. 1, liv. IV, *Cout. du Nivernais*).

2. La législation actuelle est plus rigoureuse : elle assujettit au droit de mutation, la vente sous réserve de réméré ; de plus, elle frappe du droit de 0 fr. 50 0/0 le remboursement qui suit la réalisation du réméré.

tation résultant d'une donation ou d'une succession en ligne directe (article 33, Coutume de Paris). Cette dernière règle, fort ancienne, du moins pour les successions en ligne directe descendante, est déjà constatée aux ^{xii}^e et ^{xiii}^e siècles (Beaumanoir et le grand Coutumier). Il y a ainsi analogie avec l'idée de co-propriété reconnue par les Romains, mais analogie toute fortuite, puisque cette exemption est antérieure à la renaissance du droit romain ; une explication semble donc difficile, sauf à admettre que l'hérédité des fiefs étant antérieure à l'application des profits, il n'y avait pas dans l'espèce une vraie mutation de vassal : la concession du fief bénéficiait « au vassal et à ses hoirs ». Ce bénéfice s'étendit facilement aux donations d'ascendants à descendants : ce ne fut qu'une application de l'idée générale. Cependant, l'identité de motifs ne saurait être invoquée en faveur des donations faites à l'ascendant par un descendant ; on peut seulement rappeler que la Coutume d'Orléans (article 14) est nettement affirmative sur l'exemption des droits.

Le paiement des profits de quint et relief n'était pas garanti au seigneur par la saisie féodale ; toutefois, le fief restait personnellement débiteur des profits et cela permettait au seigneur de s'attaquer à tout détenteur du fief ; ce détenteur n'avait qu'une ressource : le déguerpissement.

La règle est formulée par l'article 24 de la Cou-

tume de Paris : « Le seigneur féodal se peut prendre à la chose pour les profits de son fief. » Ajoutons que le seigneur obtenait indirectement l'emploi de la saisie féodale : il se contentait de refuser la foi et l'hommage à l'acquéreur récalcitrant et cette mesure justifiait la « saisie fautive d'homme ».

Censives (terres roturières). — Les taxes qui frappaient les censives s'appelaient lods et ventes. Elles n'étaient dues que sur les ventes et contrats assimilés. Le taux habituel était du 1/12 du prix ; l'acheteur était débiteur du droit (1). Primitivement, il existait à Paris, un autre droit utile qu'on nommait le droit d'ensaisinement ; l'acquéreur d'une censive n'obtenait investiture qu'en payant au seigneur le droit d'ensaisinement. Ce droit fixé à 12 deniers parisis, n'était pas obligatoire : « ne prend saisine qui ne veut ». Aux derniers siècles, les actes des notaires n'exigeaient pas un ensaisinement formel : il suffisait que le seigneur fit insérer dans l'acte une clause de désaisine-saisine, laquelle devint rapidement clause de style ; c'était ainsi, le consentement des parties qui substituait la tradition feinte à la tradition réelle. Il faut voir dans l'article 1138 du Code civil, un souvenir évident, de cette clause de l'ancien droit.

1. « Les lods et ventes étaient les droits qui se payaient au seigneur direct duquel relevait un héritage en censive, acquis par contrat de vente ou tout autre acte équipollent à vente ». Bosquet, *Dict. des domaines*, V^o lods et ventes. »

c) *Ancien Droit monarchique.*

1^o *Centième denier.* — Le domaine de la couronne procurait aux rois des profits féodaux ; le roi les percevait comme seigneur de son domaine, mais les bornes de ce dernier, forcément étroites, compri-maient l'extension des profits et rendait indispensable la recherche de ressources plus productives et moins limitées. Toutefois, il fallait user d'habileté, car les taxes féodales, déjà très lourdes risquaient de réaliser avec des taxes nouvelles, un double emploi qui n'eût pas été accepté. La royauté, loin de heur-ter les seigneurs, flatta donc leurs intérêts en pré-tendant qu'il importait au complet recouvrement des taxes féodales que toutes les mutations fussent dû-ment constatées. Ce prétexte contenait en germe un impôt nouveau dont l'édit de 1703 affirma l'exis-tence en imposant à toutes les mutations immobi-lières, la vieille formalité de l'insinuation. L'insi-nuation, qu'avait introduite en France un édit de 1539, comportait l'enregistrement au greffe de cer-tains actes dont la publicité paraissait nécessaire : ces actes étaient les donations et les substitutions. A l'origine, elle n'avait rien de fiscal et son applica-tion se justifiait par l'importance des actes qu'elle visait. Les parties étaient libres, du reste, de ne pas recourir à l'insinuation, car l'absence de cette for-malité avait comme seule sanction, la nullité de l'acte. L'innovation de l'édit de 1703 consista à créer

une insinuation « bursale », plus large que la première puisqu'elle s'étendait « à tous contrats de « vente, échanges, décrets et autres titres transla- « tifs de propriété de biens immeubles, tenus en fief « ou à censive, soit du roi, soit des seigneurs parti- « culiers » (1), et d'une nature toute spéciale, puisque n'appartenant pas à la discrétion des parties, elles s'imposait comme obligatoire et que la sanction de cette obligation consistait non pas en la nullité de la mutation, mais en une amende infligée par le fisc.

L'intérêt des seigneurs n'était qu'un prétexte, n'illusionnant personne, mais favorisant les mutations d'alleux, aussi profita-t-on des discussions fréquentes que soulevait la nature des héritages pour y trouver une raison décisive de frapper les alleux (2). Dès lors, toutes les mutations sont assujetties à l'insinuation ; et c'est là une formalité qui nécessite un travail dont le salaire s'appellera centième denier. Ainsi se trouva vaincu le danger de créer ouvertement un impôt ; il ne s'agit pas, à l'apparence, d'atteindre les mutations, mais bien de prélever la juste rémunération d'un service rendu.

Le centième denier bénéficia d'une extension si prompte qu'il atteignit des mutations nombreuses, pour lesquelles l'intérêt des seigneurs n'aurait pas

1. Championnière et Rigaud, II, 1642.

2. Déclaration du 19 juillet 1704.

pu être invoqué ; c'est ainsi qu'une déclaration du 20 mars 1708, art. 6, imposa indistinctement le centième denier à tous actes translatifs et rétrocessifs de propriété immobilière des fiefs, censives ou alleux et « encore qu'aucun des dits biens ne fût sujet à des lods et des ventes et autres droits seigneuriaux ». Cependant les successions en ligne directe restèrent affranchies du centième denier (1) ; ce tempérament, d'abord limité aux provinces qui exemptaient des droits seigneuriaux, les héritiers en ligne directe, se généralisa bientôt et fut édicté en règle absolue par l'édit de 1706 et par deux déclarations royales des années 1707 et 1708. Il semble que pour compléter l'analogie avec le système féodal, il eût fallu affranchir du centième denier, les successions directes ascendantes, car à celles-ci, le droit de relief demeurerait étranger ; mais on adopta une opinion moyenne qui accordait l'immunité au seul cas où un testament était inutile pour conférer à l'ascendant le droit à l'objet légué.

Le taux du centième denier consistait en 10/0 de la valeur des biens transmis et les délais d'exigibilité étaient fixés d'après les règles suivantes : « Le centième denier échu à titre successif doit être payé dans les 6 mois du décès ; celui des biens donnés

1. Les successions en ligne collatérale, soumises à une progression à rebours par l'édit de 1670, furent assujetties au centième denier par un édit de 1706.

par des actes entre vifs doit être acquitté dans 4 mois de la date, et celui dû pour toutes autres acquisitions quelconques, doit être payé dans le délai de 3 mois au plus tard, le tout, à peine du triple droit » (1).

S'il n'y a pas d'acte, on prend pour base d'évaluation, les déclarations des parties et l'on se réserve d'en dévoiler l'insuffisance, au moyen d'expertise. — S'il existe un bail, on capitalise le revenu par 20 et la règle resterait identique, au cas où le bail échu aurait une date récente. — La valeur brute des biens transmis sert d'assiette à la taxe (2). L'usufruitier paie sur le revenu capitalisé par 10, mais le nu-propriétaire ne bénéficie d'aucune réduction.

Il importe d'observer que l'objet du Centième Denier consiste à frapper les mutations : que celles-ci soient écrites ou verbales, l'impôt les atteint donc également ; l'acte qui contient une mutation n'a même d'autre importance que d'être l'intermédiaire qui révèle et précise au fisc la matière imposable.

Toutefois, une mutation écrite supportait deux droits : l'un sur la mutation elle-même ; l'autre sur le titre instrumentaire la constatant. Ce second droit, tout différent du premier s'appelait contrôle.

1. Bosquet, *Dictionnaire des Domaines*, v. *Triple Droit*.

2. Les seules charges à déduire sont les rentes foncières rachetables.

2^o *Contrôle*. — Ferrières dit à ce propos : « Le contrôle est une formalité, destinée à empêcher les antيدات et les fraudes dont les exemples étaient fréquents avant qu'elle fût établie. » Bosquet nous apprend aussi que « la Création du Contrôle ait pour motif de conserver l'intérêt des familles et d'assurer la priorité d'hypothèques, en mettant les actes et les contrats à l'abri des doutes et suppositions d'antيدات. »

Le contrôle des actes fut créé en juin 1581 par un édit d'Henri III qui définit nettement l'institution nouvelle. « Il ne pourra être acquis aucune seigneurie, propriété, droit d'hypothèque et réalité, « encore que les acquéreurs aient pris possession « par quelque contrat que ce soit, vendition, « échange, mariage, donation, cessions et transports, constitutions de rentes, garanties, partages, « adjudications par décrets, baux perpétuels à emphytéose ou à temps excédant neuf années..... s'ils « n'ont été enregistrés dans 2 mois du jour et date « d'iceux ès registres qui seront par nous ordonnés « ès bailliages, senechaussées, prévôtés et juridictions royales où les dits biens ainsi aliénés et sur « les quels on voudra prétendre droit de propriété, « seigneurie, hypothèque en réalité sont assis (1)... « à cet effet (2), nous créons... un contrerolleur qui

1. Article 1^{er}.

2. Article 7.

« s'appelera contrerolleur des titres, aux quels
« offices de contrerolleur sera par nous et non par
« d'autres, pourvu de bons et notables personnages
« qui enregistreront, chacun en son ressort les dits
« contrats et adjudications... Et les deniers en pro-
« venant, employés tant à partie du paiement des
« gens de guerre étant en nos garnisons ès ville de
« frontières et autre dépense pour le bien et conser-
« vation de notre Etat. »

L'intérêt public, menacé par la mauvaise foi des notaires, nécessitait peut être la création du contrôle, mais la réalisation de cette dernière fut certainement provoquée par des besoins d'argent, aussi les raisons sentimentales rapportées par Ferrières et Bosquet n'étaient-elles sous Henri III qu'un prudent moyen de dissimuler le but poursuivi.

Louis XIV s'occupa du contrôle afin d'en augmenter les produits. Un édit de mars 1693 ordonna à chaque notaire de présenter les actes à la formalité dans les 15 jours de leur date ; cette prescription était sanctionnée par une amende de 200 livres infligée soit au notaire, soit aux parties. Le même édit, généralisant le contrôle, décida qu'un acte contrôlé serait indispensable aux parties pour acquérir « privilège, hypothèque, propriété ou autre droit, action, exception, exemption. » Les notaires de Paris s'affranchirent du Contrôle, en accordant au trésor un prêt de 900.000 livres (Déclaration du

27 avril 1694). Une sorte d'abonnement procura la même faveur aux notaires de Flandre, du Hainaut, de l'Artois et du Cambrésis. Plus tard, la banqueroute de Law entraîna dans la débâcle ces notaires privilégiés et le droit commun leur fut appliqué par un édit du 29 septembre 1722. Cet édit règlementa la matière et créa deux classes de droits, il y eut des droits fixes et des droits variables, le chiffre des premiers obéissait à la nature des actes et à la condition des personnes ; le taux des seconds était influencé par l'importance de l'acte et par le rang social des parties. Ainsi, jusqu'à 10.000 livres, les ventes étaient tarifées à 100 sous par 1.000 livres et passé ce chiffre, le taux devenant proportionnel à rebours, descendait de 100 sous à 20 sous.

Enfin, on frappait la somme perçue, d'un droit de 10 sous par livre, cette perception renforcée évoque, du reste, le souvenir du requint et semble s'être perpétuée dans nos décimes actuels. La qualité des personnes pouvait indiquer par avance le droit fixe à percevoir ; prenons l'exemple des contrats de mariage ; les apports sont-ils évalués ? Cette évaluation détermine la perception. Ne sont-ils évalués que pour l'un des époux ? On double l'évaluation unique, car l'on présume l'égalité des fortunes. Toute évaluation fait-elle défaut ? On perçoit un droit fixe qui varie de 50 livres à 10 sols, suivant que les parties

appartiennent à l'une ou à l'autre des cinq classes prévues par le tarif (1).

Les actes sous-seings privés furent soumis au Contrôle par un édit d'octobre 1705. La même obligation fut créée pour les exploits d'huissiers par un édit de janvier 1654 et par une déclaration royale du 18 août 1655. Mais cette dernière obligation ne devint vraiment stricte qu'après un édit de 1669 qui voulait remédier à la suppression des records.

Les jugements et arrêts restèrent affranchis du contrôle ; toutefois, il y avait le contrôle des expéditions, destiné à surveiller la régularité des pièces et l'exactitude du coût ; sa création remontait à un édit de juin 1627 et son nom de Contrôle tiers s'expliquait par le prélèvement au profit du Trésor, d'un tiers des émoluments du greffier ; « il y avait aussi le contrôle des actes d'affirmation de voyage, présentations, défauts et congés, établi en 1704 et 1707 ; il y avait enfin le contrôle des greffes établi en 1707, avec attribution seulement du dixième de tous les émoluments des greffes en chef, façons et expéditions, le surplus demeurant aux greffiers » (2).

1. Article 35 de l'édit de 1722 : contrats de mariage dans lesquels les biens des conjoints ne seront désignés ni estimés : « 1^o gentilshommes qualifiés... 50 livres ; 2^o simples « gentilshommes... 30 livres ; 3^o ... notaires, ... médecins « des villes où il y a... juridiction royale, 20 livres ; 4^o ... notaires, médecins ... des autres villes, 10 livres ; 5^o ... personnes du « commun des villes, 3 livres ; 6^o ... personnes du « commun de la campagne, 1 liv. 10 sols... »

2. *Dictionnaire de l'Enregistrement*, V^o Enregistrement n^o 9.

Outre ces droits de greffes, les actes judiciaires pouvaient supporter les droits de scel, d'insinuation qui s'augmentaient tous de la lourde charge des épices du juge (1).

Le contrôle des greffes fut remplacé par les droits de greffes, mais ceux-ci sont définitivement supprimés depuis la loi du 26 janvier 1892.

Les droits fiscaux de l'ancienne monarchie furent organisés sous forme de régie par l'arrêté du 9 janvier 1780, qu'avait inspiré l'initiative de Necker. Cette régie s'appela Administration générale des Domaines et des droits domaniaux.

La loi du 5-19 décembre 1790 prononça la suppression des impôts existants et l'institution d'une d'une taxe nouvelle et unique sous le nom de droit d'enregistrement (2).

1. Le droit de sceau, établi par une déclaration du 20 mars 1708 se percevait sur les sentences des juridictions royales et les rôles des tailles. Le droit d'insinuation était perçu sur les interdictions, séparations de biens, en vertu de l'édit de décembre 1703. Une portion des épices était retenue au profit du roi.

2. Art. 1^{er}. — « A compter du 1^{er} février 1791, les droits de contrôle des actes et des exploits, insinuations ecclésiastiques et laïques, centième denier des immeubles, ensaisinement, scel des jugements, tous les droits de greffes, les droits réservés sur les procédures lors de la suppression des offices de tiers référendaires, contrôleurs des dépens, vérificateurs des défauts, receveurs des épices et amendes, le sceau des actes des notaires, le droit de sceau en Lorraine, les quatre deniers par livre du prix des ventes de meubles, les droits d'amortissement, du nouvel acquêt et usage, seront abolis ».

La loi du 5-19 décembre 1790 dont le projet, dit-on, fut inspiré par Talleyrand, était une œuvre de réaction contre l'ancien régime ; elle se confiait entièrement à la loyauté des « citoyens régénérés ». Ne supposant pas la possibilité de la fraude, elle ne donne aucun moyen de l'atteindre. Aussi une loi additionnelle dut-elle intervenir, dès les 29 septembre et 9 octobre 1791. Pendant toute la période révolutionnaire, la législation sur l'enregistrement fut incessamment remaniée et l'on peut citer parmi un grand nombre d'actes législatifs, les lois des 9 pluviose an 4, 14 thermidor an 4 et 9 vendémiaire an 6. La refonte complète d'une législation devenue en peu d'années confuse et contradictoire ne tarda pas à devenir indispensable. Tel fut l'objet de la loi du 28 frimaire an 7 dont le rapporteur et l'auteur principal fut M. Duchâtel, depuis directeur général de l'Administration (1).

1. *Dictionnaire de l'Enregistrement*, V^o enregistrement n^{os} 23 et 24.

CHAPITRE III

LÉGISLATION ACTUELLE

La loi du 22 frimaire an VII forme le code de la matière. C'est une loi simple qui peut se placer sans désavantage auprès de nos plus beaux monuments législatifs (1) ; on y trouve moins d'anomalies et moins de lacunes que dans aucun chapitre du Code civil ; si sa concision nuit quelquefois à sa clarté, c'est que dans une matière aussi grosse de difficultés, il fallait surtout éviter de s'engager trop avant et il suffisait de poser les principes en laissant à la jurisprudence le soin d'en tirer les conséquences (2).

1. La loi du 22 frimaire an VII se divise en 6 titres ainsi intitulés : 1^o De l'enregistrement, des droits et de leur application. 2^o Des valeurs sur lesquelles le droit proportionnel est assis et de l'expertise. 3^o Des délais pour l'enregistrement des actes et déclarations. 4^o Des bureaux où les actes et mutations doivent être enregistrés. 5^o Du paiement des droits et de ceux qui doivent les acquitter. 6^o Des peines pour défaut d'enregistrement des actes et déclarations dans les délais et de celles portées relativement aux omissions, aux fausses estimations et aux contre-lettres.

2. Boulanger, introduction à l'étude sur la novation, *Rép. pér.*, n^o 1196.

Malheureusement, de nombreuses lois sont venues contrarier la belle et simple ordonnance de la loi de frimaire, elles ont ainsi créé une législation confuse qu'on a pu sévèrement qualifier « d'entassement barbares de lois et de décrets » (1). Nous verrons plus loin que l'augmentation de l'impôt est un trait principal qui dessine la physionomie de ces lois postérieures.

Les applications de la loi de frimaire sont données par certains principes généraux qui offrent comme un reflet de la philosophie de l'impôt. De ces principes, les uns sont expressément écrits dans la loi (2), mais les autres, aussi fermes que les premiers jouissent du rare privilège d'être formellement acceptés sans qu'un texte les exprime.

§ 1^{er}. **Principes écrits.**

A. — *Droit fixe et droit proportionnel*

Au nombre de ceux-là, il faut placer la distinction capitale du droit fixe et du droit proportionnel (art, 2, 4, 68, 69 de la loi du 22 frimaire an 7). Le droit fixe est d'une quotité invariable qui se détermine selon la nature des actes sans s'occuper des valeurs révélées. Le droit proportionnel varie suivant la valeur pécuniaire des choses qui donnent lieu à l'enre-

1. *Journ. Off.* du 24 mars 1876, p. 2233-4.

2. Ernest Dubois, *Leçon d'ouverture au cours d'enregistrement*, pages 15 et suivantes.

gistrement. Le rapport d'une somme à cent, s'appelle la quotité du droit ; la détermination du capital imposable constitue sa liquidation. On dit souvent du droit fixe qu'il est la règle et du droit proportionnel qu'il est l'exception et de fait, la loi énumère d'abord les cas d'application du droit fixe, puis procède par opposition pour indiquer les cas d'exigibilité du droit proportionnel (1). On a proposé la définition suivante : Le droit est proportionnel quand il y a déplacement de valeur, il est fixe dans le cas contraire. La concision de cette définition nuit à sa justesse, car le droit est perçu sur les transmissions de valeurs mais aussi sur des jugements qui se bornent à reconnaître et à déclarer des droits préexistants (2).

L'article 4 de la loi de frimaire prévoit les cas d'application du droit proportionnel, puis l'article 69 détermine les différentes quotités de droit auxquelles sont assujettis les actes et mutations. Ce

1. Art. 3. « Le droit fixe s'applique aux actes soit civils, soit judiciaires ou extrajudiciaires qui ne contiennent ni obligation ni libération, ni condamnation, collocation ou liquidation de sommes et valeurs, ni transmission de propriété d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles... » L'art. 4 prend la contre-partie et dit : « le droit proportionnel est établi pour les obligations, libérations, condamnations, etc... »

2. La loi du 28 avril 1893 élargit cette critique en créant un droit proportionnel (0 fr. 45 et 0 fr. 20 0/0) sur les actes attributifs ou déclaratifs de propriété (art. 49).

système contient en germe une sérieuse difficulté. Est-ce suffisant pour exiger le droit qu'il s'agisse d'une application pure et simple des cas énumérés par l'article 4 de la loi, ou doit-on se reporter aussi, aux tarifs de l'article 69, afin d'y trouver une disposition s'appliquant expressément à l'acte ou mutation à enregistrer ? La réponse dépend de l'interprétation donnée aux articles 4 et 69 de la loi du 22 frimaire an 7 ; si on voit dans l'article 4 un principe général dont l'article 69 n'est qu'une application, il faudra suppléer aux lacunes du tarif, en déterminant par analogie le taux du droit proportionnel (Dictionnaire de l'Enreg. V^e acte p. 104) ; si au contraire, la classification de l'article 69 semble une déduction stricte et définitive des principes de l'article 4, il faut se contenter des hypothèses de la loi, sans en tirer les conséquences : on n'assujettira donc l'acte qu'au seul droit fixe d'acte innomé (Championnière et Rigaud t. 1^{er}, N^o 40 ; t. IV, N^o 3739 et Dalloz N^o 113). Ces opinions sont, l'une et l'autre, trop absolues : la première, en conseillant le procédé d'analogie, transporte les règles du droit commun dans le domaine fiscal et oublie que l'impôt est un droit d'exception, la seconde, trop enchaînée par le texte, restreint abusivement la portée rationnelle de la loi. M. Dubois (1) propose la définition suivante : l'application du droit proportionnel ne dépend pas d'une

1. *Loco cito*, p. 18.

de Charon

disposition expresse du tarif, mais elle exige une disposition implicite.

Cette théorie conserve aux mots expresse et implicite toute la pureté de la définition académique (1); elle constitue une opinion moyenne et peut-être la meilleure.

B. — *Le droit proportionnel est assis sur les valeurs.*

Citons d'autres principes écrits : le droit proportionnel est assis sur les valeurs (art. 4 de la loi de frimaire *in fine*). Ce principe n'est autre que celui de l'égalité des citoyens devant la loi fiscale ; c'est une heureuse innovation à la législation antérieure qui, dans certains cas, faisait varier les droits avec la position sociale des partis (2).

C. — *Dispositions indépendantes.*

« Le même acte donne lieu à la perception d'autant de droits distincts qu'il renferme de clauses ou de dispositions indépendantes les unes des autres (art. 11 de la loi de frimaire) » (3). Remarquons d'a-

1. Définition du Dict. de l'Acad. française, « exprès, qui est énoncé d'une manière si formelle qu'il ne reste aucun lieu de douter. Implicite, qui est contenu dans une proposition, non pas en termes clairs, exprès et formels, mais qui s'en tire naturellement par induction, par conséquence. »

2. Voir *suprà* : Le *Contrôle*.

3. Dubois, p. 20. *loco cito*.

bord que dans un contrat synallagmatique, les obligations de chaque contractant se servent de cause réciproque : il y a plusieurs obligations, mais un seul contrat, il est donc évident que « dans le cas de transmission de biens, la quittance donnée ou l'obligation consentie par le même acte, pour tout ou partie du prix entre les contractants ne peut être sujette à un droit particulier d'enregistrement (art. 10, Loi de Frimaire).

Suivant l'administration, sont dépendantes, les dispositions qui, « d'après la nature des choses et « abstraction faite de l'intention des parties, ne se « rattachent pas l'une à l'autre par un lien nécessaire ; d'un autre côté, sont dépendantes les dispositions qui sont nécessaires à la perfection du « contrat et qui ressortent de sa nature même » (Dict. de l'Enreg.). Ce système regarde l'article 10 de la loi de Frimaire comme appliquant à deux cas particuliers la théorie générale que pose l'article 11. C'est du reste, le procédé habituel de la loi de Frimaire : elle fait souvent précéder les principes par quelques-unes de leurs applications (1). La Cour de cassation est allée plus loin et, dans un arrêt du 21 août 1872, elle a soutenu que l'article 10 est limitatif et qu'il contient la mesure exacte où doit se renfermer la disposition indépendante. Il importe aussi de remarquer que ni l'administration, ni la

— 1. Demante, p. 261.

jurisprudence ne reconnaissent à la volonté des parties, le droit de rattacher deux dispositions par un lien de dépendance nécessaire. Cette théorie favorise le rendement de l'impôt, car plusieurs dispositions sont souvent contenues dans un même acte. Elle offre surtout cet avantage pratique de supprimer entre les contribuables et le fisc des prétextes permanents de contestations : Que les contractants soient informés qu'il suffit de leur volonté pour qu'une dépendance nécessaire rattache les unes aux autres, les dispositions d'un même acte, ils seront tentés de proclamer abusivement cette dépendance qui leur permet de se soustraire à l'impôt ; il se créera ainsi une dangereuse clause de style. Nous savons bien que la déclaration des parties ne résisterait pas à la force de l'évidence et que l'administration pourrait passer outre à des affirmations manifestement mensongères, mais il se présenterait cependant des cas douteux où la volonté des parties, dissimulée derrière les mobiles divers de la convention, ne se détacherait pas avec assez de netteté pour que l'administration osât résister aux objections pressantes des intéressés. On entreverrait, dès lors, une sorte de faculté laissée aux contribuables d'échapper à l'impôt, car il suffira d'un peu d'habileté pour créer une dépendance artificielle qui réduise l'extension de la masse imposable. Il semble que cette liberté des contribuables serait incompatible avec le caractère

universellement obligatoire que tout impôt doit contenir. Toutefois, les systèmes de la jurisprudence et de la régie apportent une dérogation formelle aux principes généraux du droit, ils méconnaissent l'article 1156 du Code civil, d'après lequel la commune intention des parties doit présider à l'interprétation des conventions : c'est là une grave conséquence que condamne la doctrine et qu'expliquent, sans la justifier, les nécessités fiscales (1).

D. — *Les droits régulièrement perçus ne sont pas restitués.*

Quels que soient les événements ultérieurs (art. 60 de la loi de Frimaire). Ce principe constitue une dérogation remarquable au droit commun ; il

1. Le système de la jurisprudence et de l'administration est condamné par M. Weiss (Cours d'enregistrement professé à la Faculté de droit de Paris.) Il faut rapprocher de la règle des dispositions indépendantes, celle des dispositions dépendantes. Quand un même acte contient plusieurs dispositions rattachées les unes aux autres par un lien de dépendance nécessaire, quelle sera, parmi ces clauses, celle qui supportera le droit d'enregistrement ? L'administration a longtemps prétendu que l'on devait frapper la clause qui, prise isolément, eût donné lieu au droit le plus élevé ; ce système ne s'occupait ni de la commune intention des parties, ni de l'objet le plus important du contrat : il ne songeait qu'à l'intérêt du fisc. L'administration est revenue à des principes plus juridiques, car elle a renoncé récemment à maintenir sa première opinion. (Voir en ce sens, jugement du tribunal de Bayeux du 14 février 1896, auquel a adhéré une solution de la Régie du 8 juin 1896. *Rev. gén. prat.* art. 1.550 et *Rép. périod.* art. 8.806.)

fait exception à ce qu'on appelle l'effet rétroactif des conditions suspensives ou résolutoires, des nullités et des rescissions.

Cette disposition a été l'objet de nombreuses et sévères critiques : « Il nous sera bien permis, dit Demante (*Principes de l'Enregistrement*, n° 50, XV) de déplorer l'introduction dans la loi moderne d'un principe opposé aux notions les plus élémentaires de la justice ». Certains juristes, sans approuver cette disposition, ont essayé d'en donner la raison d'être : ils se sont appuyés sur la nécessité d'assurer la « stabilité des revenus publics et ont prétendu « que la « nullité de l'acte étant imputable aux parties, c'est « leur imprudence qui les oblige à payer des droits « pour un contrat postérieurement annulé (Réquisitoire du procureur général Delangle. — Arrêt de Cassation du 5 février 1867). Merlin (*Répert.*, v° Nullité de dr.) dit que l'article 60 empêche l'annulation des actes par des collusions frauduleuses. — Le Dictionnaire de l'Enregistrement (V° Restitution, 3) qualifie cette disposition d'inique et ajoute « qu'elle ne paraît pas avoir d'autre motif réel que la nécessité plus impérieuse encore en l'an VII qu'aujourd'hui, d'améliorer, *per fas et nefas*, les revenus de l'Etat ».

Il est certain que l'article 60 de la loi de Frimaire constitue une innovation sur les principes posés et admis par la législation antérieure. On distinguait alors entre le salaire de la formalité (con-

trôle et insinuation) qui était dû dans tous les cas et le droit de mutation (centième denier), restituable quand la mutation ne s'effectuait pas. « Les « droits réels, tels que le lods et le centième denier sont dans le cas de la restitution si la nullité du titre, à cause duquel ils ont été perçus, est « prononcée pour raison d'un vice inhérent à l'acte, « qui l'ait annulé dans son principe. Mais les droits « de contrôle et d'insinuation, qui ne sont que le « salaire de la formalité donnée à l'acte, sont irrévocablement acquis, quel que soit le sort de l'acte « pour lequel ils ont été perçus. (Bosquet V^o nullité ».

Nous ajouterons qu'il est actuellement question de modifier l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII ; c'est dans ce sens que, le 18 janvier 1898, M. le sénateur A. Bisseuil a déposé une proposition de loi au Sénat. Les lignes précédentes sont l'analyse partielle du rapport de M. Bisseuil (1).

§ 2. Principes non écrits

a). *Droits d'acte et droits de mutation.* — Cette distinction a une importance essentielle. L'idée

1. M. Bisseuil estime « que seules devraient donner lieu à restitution (de droits) les annulations ou résolutions de contrats ou jugement prononcées en justice... mais toute annulation volontaire et amiable serait systématiquement écartée. » *Journ. Off.*, séance du Sénat du 18 janvier 1898.

en est fort simple. Elle n'est que celle-ci. « Parmi les droits d'enregistrement, les uns ne sont exigibles qu'autant que l'on présente un acte écrit, dressé pour servir de preuve, *instrumentum probationis* ; les autres sont exigibles par cela seul qu'un certain fait juridique s'est accompli, lors même qu'il ne serait pas dressé d'acte écrit pour le constater. On appelle les premiers, droits d'acte, et les seconds, droits de mutation » (1). Il importe d'observer que le mot acte signifie ici non pas le contrat, mais l'acte instrumentaire. Quant au mot mutation, il serait exagéré de le prendre pour synonyme d'aliénation et de dire qu'il atteint tous les changements de propriétaires : les ventes mobilières ne sont soumises en principe qu'à un droit d'acte et non à un droit de mutation. Sans exposer les controverses que le manque de précision du législateur a, en grande partie, provoquées, il suffira de rappeler que depuis l'an VII, il est arrivé plusieurs fois qu'un certain droit qui était d'acte est devenu droit de mutation. Il en fut ainsi, dès l'an IX, pour le droit établi sur les transmissions entre vifs de propriété ou d'usufruit des biens immeubles ; en 1871, pour celui qui frappe les locations d'immeubles ; en 1872, pour celui qui frappe les ventes de fonds de Commerce. On peut dire avec Champiomière et Rigaud (t. I^{er}, n^o 46), que « le droit de mutation se perçoit sur les

1. Dubois, *loco cito*, p. 22.

transmissions entre vifs de biens immeubles en propriété, usufruit ou jouissance, et celle qui s'opèrent par décès de toute espèce de biens », et que le droit d'acte consiste en « tout droit fixe ou proportionnel établi sur autre chose que la transmission entre vifs de biens immeubles, ou une mutation par décès de toute espèce de biens ».

En résumé, tous les droits fixes sont des droits d'acte et tous les droits de mutation sont proportionnels. Mais la réciproque n'est pas toujours exacte, car un grand nombre de droits proportionnels (droits d'obligation, de libération, de vente mobilière) ne sont exigibles, en principe, qu'autant qu'il existe un acte écrit, acte instrumentaire,

L'enregistrement obligatoire auquel sont soumis les actes publics, diminue à leur égard l'intérêt de la distinction entre les droits d'acte et les droits de mutation.

b). *Autres principes.* — Les lois sur l'enregistrement son *strictissimæ interpretationis*, c'est une application du principe que toute chose est de sa nature, exempte d'impôt, à moins d'y être soumise par une loi.

Le droit n'est dû que sur une convention dont l'effet est actuel, et non sur une convention qui n'existe pas encore ou qui n'existe plus (1).

1. Les ouvertures de crédit sont une exception à la règle : elles supportent un droit de 0 fr. 50 0/0. Les principes juridiques ont fléchi devant l'intérêt fiscal. (Les prêts condition-

Terminons par ce principe général : le droit Civil, ou plus exactement, le droit commun domine le droit fiscal. Ce n'est pas que celui-ci ne déroge jamais à celui-là, mais les exceptions, si nombreuses soient elles, ne forment ici qu'une confirmation à la règle.

Merlin s'était fait le défenseur du système opposé, mais son erreur, actuellement reconnue, fut victorieusement réfutée par Champiomièrre et Rigaud (1).

nels consentis par le Crédit foncier de France supportent un simple droit fixe (3 fr.).

1. Merlin, *Répertoire*, v. *Enregistrement*, § XIV.

CHAPITRE IV

§ 1. — Définition de l'impôt.

Les principes généraux qui président à l'exigibilité des impôts, exigent des contribuables, un sacrifice proportionnel à leurs facultés, c'est-à-dire, à leurs revenus.

Les impôts directs, par exemple, sont assis sur le revenu réel ou présumé des contribuables, de même les impôts indirects, bien que formant en principe, par rapport aux objets sur lesquelles ils sont assis, des taxes sur le capital, ont pour effet de grever le revenu de chaque citoyen dans la mesure de ses dépenses de consommation quotidienne : ils frappent en fait, le revenu (1).

L'impôt de l'enregistrement, au contraire, grève les capitaux mobiliers et immobiliers, c'est un impôt indirect qui atteint occasionnellement la richesse, mais qui se rapproche des impôts directs, puisqu'il frappe directement telle ou telle fortune déterminée. M. Leroy Beaulieu justifie ainsi l'utilité

1. Nouveau dictionnaire des finances de Say et Lanjalley.
Vo *Enregistrement* sous la signature de M. Dumaine.

de cet impôt : « Si le législateur se contentait de frapper les revenus des citoyens par des taxes directs, régulières et annuelles et par des taxes sur les denrées de consommation générale, il pourrait parfois se trouver embarrassé pour établir l'équilibre budgétaire. Il est difficile, en effet, d'élever au delà de certaines limites, les impôts indirects sur les objets de consommation, sans provoquer, l'irritation, la fraude, quelquefois, la restriction de la consommation même. D'un autre côté, les impôts directs ne sont pas, non plus, aisément extensibles, leur élévation subite et notable peut provoquer aussi de la résistance et des dissimulations (1). »

§ 2. — Produits de l'impôt

Les produits de l'Enregistrement et du Timbre, tiennent un rang prépondérant parmi les recettes ordinaires du budget ; voici à quel chiffre se sont élevées ces dernières pendant les exercices compris de 1890 à 1895 :

Exercices	Recettes ordinaires
1890. . . .	3.229.372.253
1891. . . .	3.364.014.678
1892. . . .	3.370.415.415
1893. . . .	3.866.409.499
1894. . . .	3.458.320.575
1895. . . .	3.416.117.018

1. Leroy Beaulieu, *Science des Finances*, p. 502.

Or, pendant, ces mêmes exercices, l'Enregistrement et le Timbre, entraînent en compte de la manière suivante :

Exercices	Enregistrement	Produits timbre	Taxe sur le revenu
1890...	541.437.464	170.013.509	51.010.254
1891...	545.137.429	170.916.380	70.650.643
1892...	550.969.204	159.055.054	70.002.309
1893...	521.651.526	166.604.235	67.049.420
1894...	528.743.742	173.351.349	66.207.775
1895...	529.055.345	173.515.718	65.592.121

Les Contributions directes et les taxes assimilées ont péniblement atteint le chiffre de 500 millions (1890 : 479.620.252 ; 1892 : 468.536.666 fr. ; 1894 : 501.431.976 fr.).

Les douanes sont demeurées au-dessous de 450 millions (1890 : 354.549.163 ; 1892 : 409.589.316 ; 1894 : 446.114.260 fr.).

Parmi les Contributions indirectes, les boissons ont donné un produit moyen de 460 millions :

1890..... 449.202.515 1892 : 476.058.027 1894 : 454.953.040

Les trans-

ports, 1890	98.345.382	61.432.790	55.813.032
Sucres.....	171.594.464	203.973.341	195.984.810
Sels... ..	32.409.679	33.267.496	32.249.202

Parmi les produits des exploitations industrielles de l'Etat, ce sont les tabacs qui viennent en pre-

mière ligne, avec un rendement approximatif de 375 millions.

Il faut ajouter que les produits de l'Enregistrement et du Timbre, sont recouvrés avec un minimum de frais que n'a pu atteindre aucune autre Régie financière. Aussi, les imperfections inséparables de toute œuvre humaine réclament-elles ici une indulgence particulière ; on doit donc prudemment éviter les projets de réformes tranchantes qui voudraient ébranler les vieilles assises de la loi de frimaire ; on ne saurait les accueillir que s'ils réalisent un résultat certain vers l'esprit d'équité ; sinon, les audacieux bouleversements, sans supprimer les incertitudes de perception qui déroutent l'interprète (car l'harmonieuse dépendance de l'Enregistrement et du droit civil, rend les contestations fiscales aussi durables que les procès civils), risqueraient d'affaiblir ou de compromettre la persistance des forces productives de l'impôt.

§ 3. — Fondement et légitimité du droit de mutation

On s'est demandé de quel droit l'Etat pouvait, à l'aide du droit de mutation, réclamer une fraction du patrimoine des particuliers. La question souleva de célèbres controverses qui mirent aux prises ce qu'on aurait pu appeler l'esprit ancien et l'esprit

nouveau, les partisans du premier, influencés par les idées féodales, accordaient à l'Etat un droit de co-propriété dont le droit de mutation était l'émanation. L'Etat leur apparaissait comme un propriétaire originaire ne concédant qu'à titre temporaire le « domaine utile » des immeubles ; chaque mutation épuisait ce droit fragile qui ne revivait pour le nouveau détenteur que moyennant une investiture obtenue et payée, grâce au droit de mutation. Le grand Juge, ministre de la Justice, avait décidé le 23 nivôse an XII que la nation réclamait le droit de mutation non pas « comme créancière, mais comme portionnaire d'une partie des biens ». Cette décision fut accueillie avec faveur par plusieurs tribunaux. La Cour de Paris fut saisie de la question en 1855 : il s'agissait de préciser l'exacte portée de l'article 32 de la loi de frimaire. Pour recouvrer les droits de mutation, l'administration peut-elle cumuler l'action que ce texte lui accorde sur le revenu des biens, avec une action plus générale qui frapperait les biens eux-mêmes ? L'avocat général Delabaume proclamait que l'Etat jouissait d'un droit de préférence sur l'ensemble des capitaux mobiliers et immobiliers de la succession : « Si l'impôt ordinaire, disait-il, est le prélèvement d'une portion du revenu annuel au profit de l'Etat qui, à ce prix, assure au possesseur, une jouissance paisible, le droit de mutation est le prélèvement du capital au profit de

l'Etat qui assure à chacun le droit de disposer des biens dont l'Etat a été le propriétaire primitif et de les transmettre dans l'ordre présumé de ses affections ou de ses préférences... » Ces conclusions furent adoptées par trois arrêtés des 13 mars et 18 novembre 1855 où la Cour de Paris n'affirma pas l'existence d'une copropriété de l'Etat, mais employa le mot prélèvement en lui donnant un sens et des effets qui ne s'expliquaient que par l'idée de cette copropriété. L'émotion soulevée par cette jurisprudence fit écho dans la Cour de cassation. Celle-ci fut saisie des arrêts de la Cour de Paris et les annula, le 23 juin 1858, sur le rapport conforme de M. le Conseiller Laborie. Le rapport de M. Laborie fit magistralement justice des prétentions du fisc : Le droit de prélèvement revendiqué par la Régie et admis par les trois arrêts suppose un droit préexistant de propriété en faveur de l'Etat. Or, ce droit, écrit nulle part, est invinciblement repoussé par les principes du droit sur l'émancipation de la propriété et la plénitude du droit qu'elle confère ; il faut donc se garder de transporter les vestiges de l'ancienne féodalité, dans l'article 32 de la loi de frimaire, d'autant plus que cet article n'accorde expressément à l'Etat qu'un privilège sur les revenus.

Portalès avait déjà dit : « Le droit de propriété n'est point le résultat d'une convention humaine ou

d'une loi positive, il est dans la constitution même de notre être et dans les différentes relations avec les objets qui nous entourent (Exposé des motifs du titre de la propriété). » Aujourd'hui, en effet, la propriété est libre et n'impose à personne la reconnaissance d'un seigneur. Il ne subsiste qu'une puissance supérieure de l'État, s'affirmant, il est vrai, par des droits considérables : impôts, servitudes légales, expropriation pour cause d'utilité publique ; mais jouissant de ces droits, non comme propriétaire supérieur, mais comme puissance publique.

On voit quelle différence sépare nos droits de mutation des anciens droits féodaux. Que ceux-ci soient une condition tacite de la concession primitive du fief (Beaumanoir, ch. 27), ou qu'ils forment le prix d'une investiture, leur résultat est de frapper les « mutations d'hommes » et d'exprimer le symbole physique de la dépendance des terres. Quant au droit de mutation actuel, il procède par descendance directe de l'ancien droit du centième denier : « Ce droit domanial était le prix de l'insinuation des actes, comme le droit de mutation est aujourd'hui le prix de leur enregistrement (Laborie). » Le centième denier fut institué pour favoriser la perception des droits seigneuriaux et « s'il n'avait eu d'autre objet, il n'eût été qu'un auxiliaire de ces droits, mais

il fut généralisé (Décl. du 20 mars 1708) de manière à perdre ce caractère et devint applicable encore qu'aucun desdits biens ne fut pas sujet à des lods, ventes et autres droits seigneuriaux (Laborie) ».

M. Leroy-Beaulieu (ouvrage cité, p. 502) a nettement légitimé l'exigibilité du droit de mutation. « L'État est le garant de toutes les transactions sociales; c'est grâce à son appui, à sa police, à ses tribunaux que les propriétés peuvent passer avec sécurité, du père mourant au fils survivant, du propriétaire vendeur au capitaliste acquéreur; c'est grâce à lui aussi que les contrats sont respectés; il est donc naturel et juste que l'État prélève sur le montant des transactions une redevance qui équivaut à une prime d'assurance. Cette redevance est le prix d'un service rendu, d'un service de premier ordre que l'État est seul capable de rendre. Les contractants, dans le cas d'une transaction, lui paient sa garantie et le concours éventuel qu'il leur prêtera si on venait à les troubler dans l'exécution du contrat ou dans la jouissance de l'héritage. »

On pourrait ajouter, à un point de vue plus abstrait, que les mutations sont un juste sujet d'impôt; l'acquéreur a besoin, pour devenir propriétaire, de toute la protection de la loi civile, il semble, en effet, que la translation de propriété soit plus exorbitante du droit naturel que sa conversation; la ci-

vilisation, après avoir sanctionné le droit de jouir, dut faire un effort de plus pour constituer celui de disposer (Champ et Rigaud, II, 1640).

Titre II. — Du droit proportionnel.

§ 1. — Sur quel signe extérieur de la richesse le droit proportionnel est-il assis ?

Le droit proportionnel atteint la richesse, à l'occasion des droits divers dont elle fait l'objet, mais il lui demeure étranger lorsqu'elle reste en réserve dans un patrimoine sans qu'un phénomène juridique apporte quelque modification à l'ensemble des droits qu'elle peut conférer.

Les droits proportionnels sont établis dans le rapport d'une somme à cent francs et c'est ce rapport qu'on appelle la quotité des droits. La proportionnalité se présente ainsi sous un double aspect : d'une part, les droits sont proportionnels à la valeur pécuniaire des choses et, d'autre part, le taux du droit varie pour une même valeur suivant que celle-ci s'applique à des choses ou à des faits juridiques, diversement tarifés par la loi. L'étude du droit proportionnel nécessite donc, pour être complète, une analyse qui s'attache séparément à cette double physionomie.

Les droits juridiques qui peuvent surgir à l'occasion d'une chose sont très variés : ils peuvent naître,

s'éteindre ou se modifier, se transmettre à titre gratuit ou à titre onéreux, à titre temporaire ou à titre définitif. Leur réunion entre les mêmes mains, constitue la pleine propriété.

La propriété s'acquiert de différentes manières qui sont prévues par les articles 711 et 712 du Code civil (1). L'article 711 énonce les causes normales d'acquisition ; l'article 712, des causes secondaires. Or, il importe d'observer que le droit proportionnel ne frappera pas une acquisition qui se réalise conformément à l'article 712, c'est-à-dire par accession ou incorporation et par prescription (2). L'article 712, en effet, offre cette particularité de ne présenter que des cas d'acquisition pure et simple et non d'une transmission qui supposerait deux personnes dont l'une perd la propriété, tandis que l'autre l'acquiert. La prescription, en simplifiant les difficultés de la preuve, a comme rôle habituel de rendre les transactions plus sûres et de consolider la propriété, mais il est possible que la prescription s'applique à une chose enlevée de mauvaise foi au propriétaire et le résultat de cette hypothèse semble s'analyser en une transmission qui dépouille une personne au profit

1. Art. 711 : « La propriété des biens s'acquiert et se transmet par succession, par donation entre vifs ou testamentaires, et par l'effet des obligations. »

Art. 712 : « La propriété s'acquiert aussi par accession ou incorporation et par prescription. »

A l'énumération légale des divers modes d'acquérir, il y a lieu d'ajouter : la tradition, la loi, l'occupation.

d'une autre ; à cette objection, on doit répondre que les intérêts particuliers s'effacent devant les intérêts généraux, lesquels exigent une protection efficace contre les causes de trouble et de procès ; or, admettre que tous les droits sont éternels et imprescriptibles, ce serait favoriser quelques propriétaires négligents, mais sacrifier les intérêts supérieurs de la société et rendre celle-ci victime de réclamations jamais apaisées. Aussi, peut-on admettre avec M. Laurent (XXXII, nos 5 et 6) « que la possession qui fut, à l'origine des sociétés, le fondement du droit de propriété, peut encore aujourd'hui servir de base légitime aux droits de celui qui peut s'en prévaloir ». Dès lors, l'idée de transmission disparaît et il ne subsiste qu'un droit de propriété, acquis par la possession.

Pourquoi l'impôt épargne-t-il les acquisitions pures et simples ? C'est qu'elles ne révèlent pas toujours un enrichissement : ainsi, l'accession est une simple conséquence du droit de propriété ; de plus, leur preuve serait irritante ou impossible ; aussi la loi, négligeant les inductions incertaines et arbitraires, n'a-t-elle voulu s'attacher qu'au double phénomène réalisé par toute transmission ou mutation. Ce phénomène se décompose ainsi : un propriétaire est privé d'une richesse et celle-ci pénètre dans un nouveau patrimoine qu'elle augmente ; il y a donc présomption d'enrichissement pour le nou-

veau propriétaire et c'est cet enrichissement que va frapper l'impôt. Cette présomption de la loi paraît donner à l'impôt une parfaite proportionnalité; en effet, aucune hypothèse vague, mais le seul fait matériel d'une richesse qui se déplace; aucun droit incertain, mais un impôt qui variera à raison directe de la valeur transmise; et enfin, aucune richesse arbitrairement évaluée, puisque dans les mutations à titre onéreux (la vente, l'échange, par exemple) la valeur des choses sera contrôlée par la réciproque mesure que sont l'une pour l'autre la valeur de la chose aliénée et la valeur de la chose acquise.

L'impôt d'enregistrement réalise ainsi sur le mécanisme des impôts directs, un progrès manifeste : ceux-ci, poussant à l'extrême le principe d'égalité pèsent avec une identique rigueur sur les gens riches et sur les gens pauvres ; ainsi, l'impôt personnel, par où se manifeste énergiquement la souveraineté de l'Etat, prélève au profit de celui-ci une fraction périodique des énergies individuelles ; son tarif invariable réclame des gens fortunés un sacrifice insignifiant, mais qui devient sensible pour les gens misérables. — L'impôt mobilier frappe le revenu que fait présumer le chiffre du loyer, mais il arrive souvent que les meubles sont de simples instruments nécessaires à la vie ou qui abritent la misère sous une trompeuse ironie. — La contribution des portes et fenêtres atteint les logements et excite

les gens pauvres à un regrettable conflit entre les règles de l'hygiène et les exigences de l'impôt. — L'impôt foncier frappe le revenu de la terre, c'est-à-dire le revenu d'une richesse en puissance de reproduction ; mais le principe de cet impôt, si légitime soit-il, frappe souvent de petites propriétés qui procurent avec peine à leurs propriétaires des ressources insuffisantes. — Enfin, la nature des impôts directs s'analyse en réclamations périodiques qui sont pour la richesse une cause d'épuisante servitude.

Le droit d'enregistrement procède, au contraire, par manifestations accidentelles dont une transmission de richesse est la cause. Le droit ne frappe donc les patrimoines qu'au moment exceptionnel où une richesse les augmente ; à ce point de vue, il ne frappe que les gens qui s'enrichissent, puis il disparaît, leur ayant réclamé comme le prix de la protection de l'Etat. — Le tarif des droits d'enregistrement exige, il est vrai, un prélèvement disproportionné avec l'avantage procuré, mais l'enregistrement étant un impôt, sa nature doit exclure l'idée d'un échange de services égaux (1).

On pourrait objecter que ce caractère de manifes-

1. « Le droit d'Enregistrement unit à une imposition, une fonction de magistrature... laquelle ne frappe pas les citoyens indigents puisqu'elle n'est établie que sur les valeurs (Travaux préparatoires de la loi de 1790) ».

tation accidentelle n'est pas spécial à l'impôt d'enregistrement et qu'il appartient également à toutes les taxes indirectes. Il est certain que les impôts de consommation ne frappent la richesse qu'à l'occasion d'un fait qui la révèle, mais, en réalité, ils grèvent périodiquement le revenu, puisqu'ils frappent les contribuables dans la mesure de leurs dépenses de consommation quotidienne. De plus, à la différence de l'enregistrement, ils ne frappent pas un enrichissement mais bien l'indice d'un appauvrissement futur ; les objets de consommation (leur nom l'indique) ne sont utilisables que par la consommation, c'est-à-dire par un usage qui les détruit.

Il semble donc que l'enregistrement soit gouverné par des principes d'équité qui devraient lui assigner une place de choix, au sommet de notre législation fiscale ; malheureusement, les conceptions de la théorie sont, en cette matière, contredites par l'examen impartial de la réalité : nous essaierons de le prouver en parcourant les principales applications du droit proportionnel, mais nous diviserons cette étude d'après les trois chefs d'exigibilité auxquels on a coutume de ramener le droit proportionnel, savoir :

- 1) Transmission.
- 2) Obligation ou libération.
- 3) Condamnation.

Section I. — Des Transmissions

Les transmissions se divisent en deux groupes nettement différents : le premier, s'appliquant aux mutations à titre onéreux ; le second, aux mutations à titre gratuit.

CHAPITRE PREMIER

MUTATIONS A TITRE ONÉREUX

§ 1^{er}. — Étude spéciale de la vente immobilière.

Les droits auxquels sont soumises les mutations à titre onéreux se rattachent à une lointaine origine que nous avons étudiée, mais dont il serait téméraire d'exalter l'importance en lui attribuant le fondement qui préside à ces droits. En réalité, le législateur actuel a voulu frapper d'un droit proportionnel les manifestations constatées de la fortune. Il a pensé, par exemple, que la vente immobilière procurait à l'acquéreur, une augmentation de fortune exactement déterminée par la valeur de l'objet acquis (1); il a donc fait de cette valeur le fondement d'un droit dont l'acquéreur est le tributaire (2). On remarquera, du reste, que le Code civil, en imposant

1. Art. 31 de la loi du 22 frimaire an VII : « Les droits seront supportés par les nouveaux possesseurs... »

2. Art. 14 de la loi du 22 frimaire an VII, n° 50 : « Pour les ventes et autres transmissions à titre onéreux, le droit proportionnel est assis sur le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent ajouter au prix. »

à l'acquéreur les frais et loyaux coûts du contrat, fortifie par son autorité les prescriptions fiscales.

Cette présomption légale d'enrichissement paraît singulièrement arbitraire, elle suppose même une appréciation restreinte des effets du contrat de vente. Le législateur, en effet, a opposé l'immuable stabilité de la propriété foncière, au caractère mobile et capricieux de l'argent ; il a estimé que le prix payé au vendeur formait un équivalent périssable de l'objet aliéné et qu'ainsi, l'argent de ce prix se mélangerait aux revenus habituels du vendeur pour les augmenter, mais être consommé avec eux. Peu importe que les causes de la vente ne soient pas l'esprit de gaspillage ou un événement malheureux, leur résultat définitif impose un amoindrissement à la fortune du vendeur. L'acquéreur, au contraire, témoigne d'une situation fortunée et durable, puisqu'il distrait de sa dépense quotidienne, la somme nécessaire pour accroître ou constituer son patrimoine immobilier.

Cette conception de la vente, émanation directe de ce culte exclusif qu'inspirait à nos anciens auteurs la propriété foncière, nous paraît ne plus se prêter à toutes les combinaisons de la vie civile. Les ventes actuelles intervertissent fréquemment les prévisions de la loi, c'est qu'en effet, l'esprit d'entreprise, devenu audacieux, délaisse la propriété foncière, pour obtenir à l'aide de capitaux, des résul-

tats rémunérateurs ; le prix de l'immeuble aliéné devient alors, aux mains du vendeur, un instrument à la fois souple et fructueux.

D'un autre côté, l'acquéreur substitue simplement une valeur à une autre et cette opération subit le caractère aléatoire des contrats ; entre une bonne et une mauvaise affaire, il y a donc des nuances nombreuses et imprévues que son acquisition peut toutes présenter ; il devra, du reste, observer une vigilance particulière, car la loi civile, présumant qu'une acquisition n'est jamais obligatoire, accorde au seul vendeur, la faculté de faire rescinder le contrat.

Des mobiles variés peuvent enfin provoquer une acquisition : peut-être, voit-on dans l'immeuble convoité une sûre réalisation de projets laborieux ; peut être, s'agit-il d'immeubles de famille que l'on veut préserver du contact d'étrangers. Quelles que soient les hypothèses, leur caractère impérieux pousse souvent à un emprunt, l'acquéreur peu fortuné. Et alors l'acquisition se réalise, àprement frappée par l'impôt. Celui-ci, en effet, complique ses exigences : il frappe l'emprunt d'abord, l'acquisition ensuite. C'est donc un immeuble grevé d'hypothèque et affaibli par l'impôt qui devient la propriété de l'acquéreur et si ce dernier énumère quels sacrifices lui a coûtés son contrat, il peut constater que l'impôt a frappé une opération pénible, par où se manifestait moins la richesse que la pauvreté.

En poussant plus avant l'étude de la proportionnalité, on s'aperçoit que celle-ci s'appliquât elle toujours à une réelle manifestation de la fortune, il lui resterait cependant cette imperfection, d'établir par son tarif invariable, une corrélation présumée entre la valeur imposée et la fortune du contribuable ; toute richesse en circulation est frappée proportionnellement à sa valeur, mais les patrimoines auxquelles cette richesse peut accroître sont variables comme la fortune qui les compose, différents comme les étapes qui séparent la richesse de la pauvreté. Pour admettre la proportionnalité, il faut donc s'abstraire de la réalité et considérer la richesse en elle-même, sans la rattacher à son but : on constate alors un fragment de proportionnalité sur cette richesse isolée ; si l'on songe, au contraire, aux conséquences naturelles d'une acquisition de richesse, on ne peut plus isoler du patrimoine acquis, le patrimoine acquéreur ; celui-là est devenu une fraction de celui-ci et toute dualité disparaissent dans cette fusion intime, il ne subsiste qu'un patrimoine unique sur lequel se répartit la charge de l'impôt. Le droit proportionnel, théoriquement invariable, devient alors un diviseur changeant dont le patrimoine acquéreur détermine la quotité. Celle-ci, actionnée par la diversité des fortunes, s'atténuera ou s'aggravera suivant leur importance ou leur exigüité, il se créera ainsi une proportionnalité à rebours.

Cette remarque générale s'applique à toutes les transmissions, qu'elles s'accomplissent à titre onéreux ou à titre gratuit, mais un dernier préjudice à la proportionnalité semble offrir dans les ventes immobilières, sa plus complète réalisation ; il s'agit de cette multitude de droits fixes qui se greffent sur le droit proportionnel pour l'augmenter et le dénaturer :

« D'après les tarifs en vigueur, les droits de mutation
« montent à 6 fr. 87 cent. 1/2 0/0 en France et à
« 3 fr. 3 cent. en Algérie. Sur une vente de 100 francs,
« l'Etat encaissera donc ce chef 6 fr. 88 et, sur une
« vente de 500 francs, 34 fr. 38. Mais ces droits
« sont seuls proportionnels, et, à côté d'eux, se jux-
« taposant à eux, d'autres taxes existent : le droit
« de timbre de dimension sur les minutes ; sur les
« expéditions de ces minutes, lorsque ces transmis-
« sions sont réalisées par actes authentiques ; sur
« les registres hypothécaires qui servent à la trans-
« cription etc... Tous ces droits accessoires sont des
« droits fixes. On aperçoit aisément la conséquence
« de cette fixité. Au droit proportionnel..., il vient
« s'ajouter sous forme de droits fixes une série de
« charges dont l'ensemble atteint 10 fr. 49 (1). De
« sorte que, finalement, la vente de 500 francs est
« grevée de droits divers montant à 8,97 0/0, tan-
« dis que celle de 100 francs est grevée de 17,37 0/0.

1. Il va sans dire que ce chiffre de 10 fr. 49 est un simple exemple.

« Plus le chiffre de la vente est élevé, plus cette
« anomalie devient saisissante (1) ».

On peut prévoir des hypothèses plus complexes
et supposer, par exemple, que l'acquéreur soit dans
le cas de purger son acquisition des hypothèques lé-
gales non inscrites. Il payera au Trésor les droits
fixes suivants :

Timbre de la copie collationnée du contrat.	2,40
Enregistrement.	1,88

Dépôt de la copie au greffe :

Timbre de la minute de l'acte de dépôt.	0,60	10,43
Enregistrement	5,63	
Timbre de l'expédition.	3,60	
Timbre de l'extrait affiché	0,60	

Notification par un seul exploit du dépôt
à la femme du vendeur, au mari, pour la
validité et au parquet.

Enregistrement	2,50	7,30
Timbre.	4,80	
Enregistr. de la feuille d'annonces légales.	1,88	

Acte de retrait constatant l'exposition de
l'extrait affiché pendant 2 mois.

Timbre de la minute.	0,60	9,83
Droit d'enregistrement.	5,63	
Timbre de l'expédition.	3,60	

Certificat négatif du Conservateur des hy-
pothèques (Timbre) 0,60

Total des droits fixes payés au Trésor. . . . 34,32

1. Journal « le Temps » n° du 17 octobre 1897.
de Charon

C'est-à-dire près de 34 fr. 50 pour 100 sur une vente de 100 francs et 3 fr. 45 pour 100 sur une vente de 1000 francs (1). C'est le bouleversement des principes qui devraient présider à la perception des droits d'enregistrement. On aboutit ainsi à d'extrêmes conséquences qui dépassent les conceptions de l'ancienne monarchie. L'Edit de 1722 posait nettement le principe de la proportionnalité à rebours ; les ventes au-dessous de 10.000 livres payaient 100 sous par 1.000 livres et les ventes dépassant 10.000 livres descendaient de 100 sous à 20 sous. Cette règle, si critiquable fût-elle, avait au moins le mérite d'être franchement appliquée. L'impôt actuel, au contraire, semble strictement adopter les règles de la proportionnalité mais il les combat et aggrave ses attaques en les dissimulant.

§ 2. — Licitations.

La licitation est un moyen de sortir de l'indivision, que la loi accorde aux copropriétaires, communistes, cohéritiers ou associés, de quelque manière que l'indivision ait pris naissance. Elle est un

1. M. Dujardin (*Les droits d'enregistrement*, p. 117) à qui est emprunté cet exemple obtient pour les droits fixes, un total de 47 fr. 60. Cette différence représente les droits de greffe et de rôle supprimés par la loi du 26 janvier 1892 et l'ancien tarif des actes extrajudiciaires, réduit du tiers par la loi du 28 avril 1893.

mode de partage auquel s'applique l'article 883 C. civ. « Chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot ou à lui échus sur licitation et n'avoir jamais eu la copropriété des autres effets de la succession. » Pothier avait déjà formulé la règle en termes presque identiques : « C'est une conséquence de nos principes que chaque héritier n'est censé rien acquérir de ses cohéritiers par les partages et subdivisions, mais qu'il est censé avoir seul succédé immédiatement au défunt à tous les effets compris dans son lot à la charge de la tourne, lorsqu'il en est chargé (Pothier, *De la Communauté*, 142). »

A Rome, le partage était réputé translatif de propriété : chaque coéchangiste était censé acquérir un droit exclusif contre l'abandon d'un droit indivis.

Le régime féodal imagina une théorie différente qui déroba les échanges aux profits seigneuriaux. Les raisons invoquées étaient ingénieuses, on les résumait ainsi : les aliénations exigent du seigneur un consentement dont les droits de mutation sont le prix. Les partages, au contraire, sont des actes volontaires qu'on ne saurait assimiler à une aliénation réelle. De plus, l'aliénation que provoque le partage est une aliénation nécessaire, *etsi omni ditioni insit alienatio, tamen, cum ea necessaria sit, nulla addertur* (d'Argentré de Laudinüs, 33). On observa enfin que tout indivisaire peut être considéré comme

propriétaire sous condition suspensive des biens compris dans son lot et sous condition résolutoire de ceux attribués à ses copartageants. Le partage fut ainsi déclaré *dévestif* plutôt qu'*investitif* et assimilé à une renonciation partielle (Champiomère et Rigaud III, 2663). Quatre arrêts de 1569 à 1595 fixèrent irrévocablement le caractère déclaratif du partage dans notre droit. « Cet effet déclaratif, dit Lebrun (L. 4. Chap. I^{er} n^o 36), est fondé sur notre règle : *le mort saisit le vif*, qui signifie que le plus prochain héritier est saisi, du jour du décès, de tout ce qu'il dit avoir par l'événement du partage aux charges que le partage a imposées » (1).

Quant aux licitations, elles furent d'abord assimilées à des ventes et supportaient les droits, sur la totalité du prix. Mais, un arrêt du 2 avril 1858 ébranla ce système en décidant que la transmission ne se produit qu'à l'égard des portions appartenant aux cohéritiers de l'adjudicataire. Cet arrêt maintenait l'ancienne règle, au cas où un étranger eût été admis à enchérir.

Cet arrêt, inspiré par Dumoulin, se développa rapidement et aboutit au nouvel article 80 de la coutume de Paris : « Si l'héritage ne peut se partager entre cohéritiers et se licite par justice sans fraude, ne sont dues aucunes ventes pour l'adjudication faite à l'un d'eux ; mais s'il est adjugé à un

1. *Dictionnaire de l'Enregistrement*. V^o partage, licitation.

étranger, l'acquéreur en doit vente. » « La licitation, de même que le partage, n'est pas regardée comme un titre d'acquisition ; elle ne fait autre chose, de même que le partage, que déterminer les parts que chacun des héritiers licitants, a dans la succession... (Pothier, *Traité de la communauté*, 145). »

Par les mêmes motifs et à la suite des mêmes controverses, la jurisprudence civile fut amenée à ne pas distinguer dans leurs effets, les partages avec soulte, des partages purs et simples en nature.

Cette jurisprudence féodale est passée tout entière dans notre législation civile, mais son influence est moins décisive sur notre législation fiscale car celle-ci s'est inspirée de la jurisprudence du centième denier : « Le droit du centième denier est toujours dû des portions acquises par une licitation ; soit qu'elle soit faite entre cohéritiers en ligne directe ou en ligne collatérale, soit entre copropriétaires ou associés, parce que ce droit ne se règle pas comme les droits seigneuriaux et qu'il est dû à toutes mutations de biens immeubles (Bosquet, v^e licitation, 3). » Si les biens étaient adjugés à un co-proprétaire, on déduisait sa portion, parce que, dit Bosquet, il ne se fait de mutation à son égard que du surplus. Si la licitation était prononcée au profit d'un étranger, on percevait le droit de centième denier, sur la totalité des biens. « Mais, dit encore Bosquet, il a été

observé qu'un partage n'est point attributif, mais seulement déclaratif de propriété de la portion échue à chacun des co-partageants ; ainsi, le partage n'est point par lui-même sujet au droit de centième denier, qui n'est dû que pour les mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles (V^o Partage 3).. » (1).

Législation actuelle. — L'article 69 de la loi du 22 frimaire an VII a tarifé au droit de 2 0/0 (meubles) et 4 0/0 (immeubles), la part que le colicitant a acquis en excédant de ses droits.

La licitation ayant les caractères d'un partage, le colicitant adjudicataire n'est pas soumis au droit de transcription (1,50 0/0). Cette exemption cesserait de s'appliquer au cas où l'adjudicataire serait un étranger, car l'acte aurait les caractères d'une vente ordinaire.

Ces règles générales ne souffrent aucune contestation ; mais l'article 60 de la loi de frimaire les rend quelquefois rigoureuses : il s'oppose à ce que l'on restitue le droit de licitation, lorsque par un partage ultérieur, le prix devient attribué au colicitant adjudicataire.

Les rigueurs habituelles de la loi commencent à l'application du droit de transcription.

1. La loi du 19 décembre 1790 assujettissait au droit de 20 sous par 100 livres, les actes contenant entre co-propriétaires partage, licitation, à raison du prix de ce qui sera transporté aux cessionnaires et au droit de 40 sous par 100 livres les licitations portant adjudication d'immeubles à d'autres que les co-propriétaires.

La transcription est l'accomplissement d'une formalité destinée à procurer aux tiers créanciers ou acquéreurs, la publicité matérielle, durable et facile à chercher, des mutations de la propriété immobilière et des démembrements ou charges qui peuvent en altérer la valeur (Dict. Enreg., V^o *Transcription*).

En principe, pour qu'un acte de mutation entre co-propriétaires ne présente pas les caractères d'une vente et constitue une licitation régie par l'art. 69, § 7, n^o 4, de la loi de finance, deux conditions sont indispensables.

Il faut d'abord que cet acte fasse cesser complètement l'indivision, car la fiction de droit établie par l'art. 883 du Code civil, n'a d'application qu'aux actes qui font cesser l'indivision d'une manière absolue. Il faut ensuite que les droits des co-propriétaires entre lesquels intervient la licitation, procèdent d'un même titre. « Le titre dont il est question est le *negotium juris*, le fait qui engendre la propriété et non point l'acte qui constate ce fait (1). »

La condition d'un titre commun de propriété a son origine dans la législation féodale : nous savons que les licitations étaient dispensées des droits seigneuriaux, on avait donc tenté d'assimiler aux licitations, les adjudications réalisées par des tiers acquéreurs. Mais cette présomption avait été combattue par tous les auteurs et repoussée par l'unani-

1. Naquet, *Traité des droits d'Enregistrement*, t. I, n^o 433.

mité des arrêts. « Si les biens sont adjugés à celui qui n'y avait droit qu'en qualité d'acquéreur, cet adjudicataire doit les droits seigneuriaux des portions dont il devient propriétaire (Bosquet, V^o *Licitation*) » (1).

On doit ajouter que si un immeuble hypothéqué est dévolu ou cédé à une personne qui ne représente pas le défunt ou n'est pas son continuateur, cet acquéreur se trouve étranger au contrat d'affectation hypothécaire, il n'est donc qu'un tiers détenteur qui peut purger ou délaisser, afin de limiter son obligation à la valeur de l'immeuble acquis. Cette jurisprudence impose aux héritiers bénéficiaires et, par conséquent, aux mineurs et autres incapables un impôt que ne subissent pas les majeurs (C. Cass. arr. 12 janvier 1876). Il est à souhaiter qu'une loi interprétative supprime cet abus regrettable qui permet de fonder sur la protection due aux incapables, une prescription fiscale dont les parties majeures sont dispensées.

Le principe de l'exigibilité du droit de transcription fut posé par les lois du 9 vendémiaire an VI (art. 62) et du 21 ventôse an VII (art. 25). Ces deux lois portent expressément que le droit proportionnel de transcription sera assis « sur le prix intégral des mutations ».

1 Voir aussi Pothier, *Traité des fiefs*, 1^{re} partie, ch. V, sect. I, § 3 et Merlin, *Rép.*, V^o *licitation*, § 4.

Sans doute, l'article 54 de la loi du 28 avril 1816 a disposé qu'à l'avenir, le droit serait perçu, au moment de l'enseiement, sur tout contrat de nature à être transcrit et qu'à cette condition la formalité hypothécaire donnerait lieu au simple droit fixe, mais (1) cette disposition ne modifie pas la nature du droit de transcription, il demeure soumis aux mêmes règles d'exigibilité ; la seule différence réside dans l'époque du paiement.

Il en résulte que le droit de transcription jouit d'une nature particulière qui le soumet à des règles spéciales et indépendantes de celles qui régissent la perception des droits de mutation. Ainsi, tandis que le droit de mutation, dans les licitations notamment, est dû seulement sur les parts acquises par l'adjudicataire, le droit de transcription est dû sur le prix intégral de l'adjudication.

De nombreux arrêts décident que le droit de transcription est indivisible comme la formalité à laquelle il est attaché, et que, en conséquence, lorsqu'une adjudication est prononcée pour un prix unique, il n'est permis sous aucun prétexte, d'en scinder les dispositions pour ne percevoir le droit que sur une partie du prix (Cassation, 9 mai 1837, Sirey, 1837, 1, 486, 21 juin 1848, Sirey, 1848, 1, 638 ; 17 janvier 1865, Sirey, 1865, 1, 139 ; 6 décembre 1871, Sirey, 1871, 1, 247, etc.)

1. *Répertoire périodique*, n° 3377.

Cette jurisprudence entraîne des conséquences exorbitantes qui mettent en échec le principe de la proportionnalité.

Supposons que vingt personnes se réunissent pour acquérir un immeuble du prix de 100.000 francs, par parts égales. Postérieurement à l'achat, un des acquéreurs demande la liquidation judiciaire et l'immeuble est adjugé à ses dix-neuf co-propriétaires moyennant le prix de 200.000 francs, sur lequel il revient 10.000 fr. au demandeur des licitations. Voici comment se liquidera le droit de transcription ;

Droit de licitation sur 10.000 francs ou	
la part acquise, à 4 p. 100.	400 fr.
Droit de transcription sur 200.000 fr.	
(l'indivision ne cessant pas, l'acte est	
de nature à être transcrit, et la formalité	
de la transcription étant indivisible,	
le droit de 1 fr. 50 p. 100 est exigible	
sur le prix total) ci.	3.000
	3.400 fr.

Le droit de transcription s'élève donc à 3.000 fr., c'est-à-dire à 30 p. 100 du prix de la part acquise.

Il résulte de cette étude que le droit de transcription nous paraît contenir deux éléments disparates : l'un fixe ; l'autre proportionnel ; ce dernier est assis sur le prix intégral des mutations, mais de cette as-

siette immuable découle précisément une fixité qui se mélange au droit de mutation et le rend inversement proportionnel aux valeurs qu'il frappe ; plus sont nombreux les droits antérieurs que possédait le colicitant sur la part d'immeubles qu'il acquiert, moins sont importants les droits nouveaux qui font l'objet de son acquisition. La valeur de ceux-ci détermine l'assiette du droit de mutation, mais elle n'a aucune influence sur celle du droit de transcription.

§ 3. — Echange.

L'échange est un contrat par lequel les co-permutants se donnent respectivement une chose pour une autre (art. 1702 C. civil).

En droit fiscal, on ne considère comme échanges que ceux qui comprennent des immeubles ou des droits immobiliers.

La valeur de la propriété, de l'usufruit ou de la jouissance est déterminée, en cette matière, par une évaluation qui doit être faite, en capital, d'après le revenu multiplié par 20 ou 25 (propriété), 10 ou 12,50 (usufruit), sans distraction des charges (1). L'échange est le seul contrat à titre onéreux auquel la loi ait imposé la même base d'évaluation qu'aux mutations à titre gratuit.

1. Art. 15, n° 4, de la loi du 22 frimaire an VII.

Chaque coéchangiste reçoit un immeuble, en compensation de celui qu'il cède, il n'y a donc pas présomption d'enrichissement exclusif de l'un des contractants : l'un et l'autre supporteront la moitié de l'impôt (1).

§ 4. — Meubles, valeurs mobilières, créances

Les ventes immobilières sont passibles du droit de mutation, c'est-à-dire que le fait seul de la transmission justifie l'exigibilité de droit proportionnel, sans qu'il soit besoin d'un acte écrit qui constate cette transmission. Les ventes de meubles, au contraire, sont sujettes au droit d'acte ; elles échappent

1. Les mutations à titre onéreux peuvent s'appliquer à des démembrements de la pleine propriété ; les règles de liquidation se déduisent alors de l'art. 15 de la loi du 22 frimaire : 1^o Si la nue propriété est vendue à une personne, alors que l'usufruit est vendu par le même acte à une autre personne, la loi prend la nue propriété avec sa valeur réelle.

2^o Si elle est vendue à une personne et si le vendeur se réserve l'usufruit, au lieu de le céder à un tiers, la nue propriété, sauf pour les meubles, est estimée à une fois et demie sa valeur.

3^o Enfin, si la nue propriété est constituée par un échange, elle supporte le droit sur un capital formé de 20 ou 25 fois le revenu, comme s'il s'agissait de la toute propriété.

Cette évaluation arbitraire de la matière imposable constitue une cause fréquente d'improportionnalité ; ni l'âge des parties, ni la valeur des immeubles ne peuvent modifier cette règle inflexible qui se justifie par des considérations purement fiscales (Voir *infra*, mutations à titre gratuit).

donc à l'impôt si elles se concluent verbalement. On dit pour justifier cette différence que les meubles sont périssables à bref délai et que leur mobilité les déroberait facilement à l'impôt ; il serait impossible, en effet, de grever d'un droit quelconque toutes les aliénations de meubles qui se faisant sans cesse de la main à la main, constituent une opération quotidienne de la vie. Cette immunité n'est pas absolue, car les ventes de fonds de commerce sont assujetties au droit de mutation par la loi du 28 février 1872.

De plus, les titres au porteur sont soumis à une taxe annuelle et obligatoire qui constitue une dérogation remarquable aux principes qui régissent la perception des droits d'enregistrement. Quant aux titres nominatifs, ils sont assujettis à un droit de transmission de 30 centimes par 100 francs de la valeur négociée (Loi du 23 juin 1857, art. 6 et du 29 juin 1872, art. 3).

Jusqu'à la loi de 1857, l'impôt ne s'appliquait qu'aux transmissions certaines et déterminées ; il frappe maintenant les transmissions présumées, ou plutôt il fait payer au porteur de titres, la faculté qu'il a voulu se réserver de pouvoir faire passer son titre dans une autre main, sans l'accomplissement d'aucune formalité (Dict. Finances, Léon Say v^o Enregist.). La quotité de la taxe est donc basée sur des probabilités qui ne suivent pas le mouvement exact des valeurs. On fait en sorte que la taxe donne

un produit sensiblement égal en rendement que fournirait un impôt exclusivement assis sur les transmissions. On établit ainsi entre les porteurs de titres une sorte de dépendance qui les force à supporter par égales parts le poids de l'impôt. Cette combinaison profite à ceux qui achètent ou vendent des titres ; ils ne paient qu'une partie des droits, mais elle préjudicie aux capitalistes, dont les valeurs sont immobiles, car ils acquittent le complément de droits des premiers. Il en résulte un élément d'improportionnalité dont il ne faudrait pas exagérer l'importance ; tel capitaliste, en effet, qui, actuellement ne profite pas de la taxe en profitera l'année suivante et l'hypothèse inverse est également vraie. De plus, la taxe représente non seulement un impôt, mais aussi le prix d'un avantage réel que la libre transmission des titres confère à tous leurs propriétaires ; il est juste, du reste, que les intérêts particuliers soient subordonnés à l'intérêt général, lequel aspire à l'égalité de toutes les richesses devant l'impôt.

La taxe de 0 fr. 20 0/0 dispense les titres au porteur du droit de vente à 0 f. 50 0/0, mais elle maintient à leur égard les droits de mutation à titre gratuit. Ces derniers droits leur imposent souvent une charge illusoire.

Le droit qui est applicable actuellement aux titres nominatifs, n'est nullement en harmonie avec celui qui frappe les valeurs au porteur. Le produit total

de l'impôt (6.600.000 francs), comparé au capital que représentent les titres nominatifs, soit 19 milliards environ, ne fait ressortir pour une taxe annuelle, qu'un taux voisin de 0,035, soit un peu plus du sixième de la taxe d'abonnement de 0,20 0/0. En réalité, les titres nominatifs se sont peu à peu immobilisés. Ils constituent une notable partie de la richesse mobilière, et ils sont soustraits aux charges que subissent les valeurs au porteur.

Cessions de créances. — Les cessions de créances, a-t-on dit, ont mêmes principes, mêmes règles et mêmes effets que la vente. Ici encore, c'est « le nouveau possesseur » qui supportera le droit de mutation.

On ne saurait prétendre, comme pour les ventes d'immeubles, que le législateur a considéré l'objet acquis comme présentant par sa nature, une fixité favorable à l'enrichissement durable du cessionnaire ; il s'agit plutôt d'une spéculation où celui-ci échange de l'argent, c'est-à-dire une richesse matérielle, contre une créance, c'est-à-dire une valeur fragile que l'insolvabilité du débiteur peut rendre illusoire. Il semble donc qu'ici, la présomption d'enrichissement du nouveau possesseur soit absolument injustifiée. — De plus, l'art. 14 n° 2 de la loi de Frimaire impose au cessionnaire une situation spécialement désavantageuse ; ce texte décide que le droit proportionnel sera liquidé non pas sur le prix

de la cession, mais sur le capital de la créance (« le capital exprimé dans l'autre. ») C'est une disposition contraire à la règle admise en matière de transmissions à titre onéreux de choses corporelles, c'est même une dérogation remarquable à la règle générale de l'art. 4 de la même loi (1). Si, en effet, les chances d'insolvabilité du débiteur abaissent au-dessous du pair le prix de la cession, ce prix accuse réellement la valeur actuelle de cette créance. Quoi qu'il en soit, cette règle rigoureuse n'a d'autre excuse que la nécessité d'obvier à des déclarations frauduleuses qu'il eût été facile aux parties, d'employer.

1. Art. 4. « ... Le droit est assis sur les valeurs. »

CHAPITRE II

TARIFS

a) *Généralités.* — Il y aurait, a-t-on prétendu, de fort belles recherches à faire sur la philosophie d'un impôt qui apprécie les diverses conventions humaines pour les frapper d'un droit plus ou moins élevé, selon qu'il convient à la Société d'en arrêter le développement ou d'en favoriser l'extension (1).

Duchâtel avait déjà dit au Conseil des Cinq-Cents (Séance du 17 brumaire an VII) : « Il n'a sans doute échappé à aucun de vous de remarquer comment sont combinées entre elles les diverses quotités du droit proportionnel; nous les avons réglées avec une telle exactitude que l'on ne pourrait en changer une, sans se mettre dans l'obligation de changer aussi les autres, ou bien il faudrait renoncer à cette concordance que la justice exige... »

Et de fait, la quotité des droits est d'une influence décisive sur la proportionnalité de l'impôt. Aux

1. Boulanger, *Introduction à l'étude sur la novation.*

termes de l'art. 4 de la loi du 22 frimaire, le droit proportionnel est assis sur les valeurs; ce texte réunit par un rapport constant, l'élévation des droits et celle des valeurs, mais il laisse intacte une proportionnalité plus subtile qui consiste à frapper différemment la richesse, suivant la nature particulière des formes qu'elle revêt ou des actes qui l'expriment.

Le tarif actuellement en vigueur comprend vingt-deux classes depuis 0 fr. 10 jusqu'à 9 0/0. Il ne repose pas sur des distinctions suffisamment sérieuses et sa variété considérable nuit à sa clarté. Les besoins du Trésor ont provoqué des lois nombreuses qui s'analysent en une aggravation habituelle des tarifs établis par la loi du 22 Frimaire an VII (1). Ainsi on a élevé les tarifs (Lois des 6 prairial an VII, 28 avril 1816, 21 avril 1832, 18 mai 1850, 23 août 1871, etc.); c'est un procédé commode qui permet de grossir les Recettes du Trésor, sans étudier sérieusement la situation législative et économique du pays; on a modifié quelques-uns des principes de la loi de frimaire sur l'établissement ou sur la perception du droit. On a, par

1. La loi du 22 frimaire an VII divisait le droit proportionnel en 8 sections « dans lesquelles viennent se ranger la grande variété des conventions qui ne sont pas sujettes au droit fixe. » Crétet, *Rapport au conseil des Cinq-Cents* (séance du 17 brumaire an VII).

exemple, transformé en droits de mutation, certains droits d'acte (Loi du 27 ventôse an IX, art. 14 : transmissions verbales immobilières ; loi du 23 août 1871, art. 11, locations verbales, etc.) et l'on a supprimé quelques exemptions de faveur, admises dans la loi de Frimaire (Loi du 18 juillet 1836 et du 18 mai 1850) ; on a procédé le plus souvent par voie de complément ou d'extension de la loi de Frimaire ; on a comblé de lacunes laissées par cette loi, notamment en ce qui concerne les valeurs mobilières françaises et étrangères (Loi du 18 mai 1850 art. 7, du 13 mai 1863 art. 11, du 23 août 1871 art. 3 et 4, du 23 juin 1857, art. 6-11 ; du 16 septembre 1871, du 30 mars 1872), les ouvertures de crédit (Loi du 23 août 1871, art. 5) et les assurances (même loi, etc.). Remarquons toutefois cette nouvelle tendance du législateur de restreindre la quotité et le nombre des droits fixes (Lois du 26 janvier 1892 et du 28 avril 1893).

b) Tarifs des transmissions immobilières à titre onéreux. — Le juste principe qui avait inspiré Duchâtel dans l'établissement des tarifs, c'est que le taux de 4 0/0 devait représenter le maximum que l'on puisse exiger : « Un droit pour le paiement duquel il faudrait vendre une partie de la propriété, ou sacrifier plus d'une année de revenu, ou emprunter à gros intérêts, la somme nécessaire pour l'acquitter

ne pourrait qu'être fatal à la propriété publique elle-même, tout en ruinant le redevable. »

La loi du 22 frimaire (art. 69, § 7, 1^{re}) avait donc assujéti les ventes d'immeubles au droit de 4 0/0. Ce droit semblait si fort que Duchâtel se crut obligé de l'excuser sous le couvert des besoins du Trésor et par un rapprochement avec les lourdes impositions de l'ancienne monarchie. Aujourd'hui le droit s'élève à 6 fr. 875 0/0 (y compris le droit de transcription et les deux décimes et demi). Ce droit proportionnel auquel s'ajoutent les droits fixes inséparables des actes de vente, portent à environ 10 p. 0/0, le chiffre habituel d'impôts que prélève le Trésor. Il en résulte un obstacle contre lequel s'affaiblit la circulation des propriétés : « On se demandera peut-être quel intérêt a la société à ne pas gêner la circulation des propriétés : que lui importe que telle propriété se trouve entre les mains d'une personne ou d'une autre, pourvu que la propriété subsiste ? Il lui importe toujours que les propriétés aillent le plus facilement qu'il est possible, où elles veulent aller, car c'est là qu'elles rapportent le plus... La transmission augmente le revenu général, puisqu'elle augmente le revenu des deux contractants. Si les frais sont assez considérables pour empêcher l'affaire de se terminer, ils sont un obstacle à cet accroissement du revenu de la société (J. B. Say, *Traité d'Economie politique*, liv. III. chap. 9).

On ne saurait prétendre que la surcharge de l'impôt indique que le législateur a voulu restreindre le nombre des contrats de vente, elle indique seulement que la vente étant en France le contrat le plus fréquent, le législateur l'a adopté comme la source la plus abondante des produits fiscaux : C'est ainsi que le nombre des ventes en 1894 n'a pas été moindre de 733.360 pour une valeur totale de 1.944.888.300 francs (Ce nombre comprend la France : 713.604 ventes pour 1.894.327.100 fr. et l'Algérie : 19.756 ventes, pour 47.562.200 fr.). Si l'on recherche à quels prix ces ventes ont eu lieu, on est surpris d'un fait qui, au surplus, est général : ce sont les ventes les plus modestes qui représentent les masses les plus importantes. Sur 574.174 ventes d'immeubles ruraux, il y a eu 325.162 de 500 francs et au-dessous ; 100.763 de 500 francs à 1000 francs ; 118.977 de 1000 francs à 5000 francs. On tombe ensuite à un nombre de 17.985 pour les immeubles de 5000 à 10.000 francs ; à 6.953 ventes, pour ceux de 10.000 à 20.000 francs ; à 3.288 ventes, pour ceux de 20.000 à 50.000 francs ; à 727 ventes, pour ceux de 50.000 à 100.000 francs ; à 242 ventes, pour ceux de 100.000 à 200.000 francs. Les opérations se raréfient ensuite de plus en plus : de 700.000 à 800.000 francs, on ne compte qu'une vente (1).

1. *Bulletin de statistique et législation comparée*, page 243, année 1897.

Ces chiffres témoignent du morcellement indéfini de la propriété foncière, mais il ne semble pas qu'ils donnent une rigoureuse image de la réalité ; ils ne peuvent mentionner, en effet, que les ventes qui se révèlent au grand jour ou pour lesquelles le prix porté à l'acte exprime vraiment le prix stipulé. Or, on peut affirmer qu'un des résultats de la surcharge d'impôts, c'est de pousser les contribuables à un esprit de dissimulation qui les protège contre le fisc. Duchatel pensait qu'une réduction de moitié des ventes n'empêcherait pas que la fraude se fit jour parmi les contrats : « L'homme de mauvaise foi envers la République lui dérobera un comme quatre, s'il peut lui faire ce tort impunément ». Cette opinion serait vraie si la rédaction et la publicité du contrat de vente n'offraient pas aux contribuables une sécurité avantageuse que la quotité élevée de l'impôt empêche seule de rechercher.

Un renseignement très précis que fournit la statistique, c'est de montrer quelle importance tiennent les petites ventes, parmi le morcellement général de la propriété foncière ; ce sont donc elles qui ont surtout à souffrir des poids et de l'improportionnalité d'un impôt qui enlève aux propriétaires plus de trois années de leur revenu.

Les licitations sont assujetties au droit de 4 0/0.

Les échanges d'immeubles sont assujettis au droit

de 3 fr. 50 0/0 (1). Mais, par une faveur spéciale, les échanges d'immeubles ruraux, situés dans la même commune ou dans les communes limitrophes, ne sont, sous certaines conditions, assujettis qu'au droit proportionnel de 0 fr. 20 0/0 (2).

Les baux à ferme ou à loyer de biens meubles et immeubles, sont soumis au droit de 0 fr. 20 0/0 sur le prix cumulé de toutes les années (Loi de frimaire, art. 69, § 3, n° 2 ; 16 juin 1824, art. 1). Ce tarif réduit n'est applicable que si la durée du bail est limitée.

En favorisant les baux, la loi fiscale se procure un moyen utile de connaître le revenu exact des propriétés. Le revenu capitalisé des immeubles sert, en effet, d'assiette aux droits à percevoir sur les transmissions immobilières à titre gratuit.

Le faible tarif des baux est, du reste, une atténuation aux droits rigoureux qui frappent les ventes ; il permet, dans une certaine mesure, de remplacer celles-ci.

c) *Tarifs des transmissions mobilières à titre onéreux.* — Les ventes de meubles, les constitutions de rentes, ne sont assujetties qu'au droit de 2 0/0

1. L. du 16 juin 1824, art. 2. 28 avril 1816, art. 54 ; 21 juin 1875, art. 4.

2. Loi du 3 nov. 1884, art. 1. Aux droits d'échange et de licitation, il faut naturellement ajouter les deux décimes $\frac{1}{2}$, soit le quart.

(décimes non compris) (art. 49, § 5 de la loi du 22 frimaire, an 7).

Il s'agit ici de meubles meublants et non d'immeubles par destination ni de créances, car les premiers supporteraient le droit de 5.50 0/0 ou de 4 0/0, et les seconds celui de 1 0/0. Le tarif de 20/0 ne s'appliquerait pas aux ventes de meubles et d'immeubles faites par un même acte, mais sans que les meubles aient été soumis à un prix et à une estimation particuliers (Loi de frimaire, art. 9).

On peut donner plusieurs explications du faible tarif de 2 0/0.

Le droit de vente mobilière est un droit d'acte, aussi aurait-on risqué, par un impôt élevé, d'éloigner de la formalité, toutes les ventes mobilières ; de plus, la protection de l'Etat dont l'impôt est le prix, ne saurait s'appliquer aux meubles et aux immeubles avec la même force, ni la même durée : pour ceux-ci, cette protection n'a de terme nécessaire que le décès du propriétaire, mais pour les premiers, leur nature périssable et fragile les expose à une destruction ou à une perte relativement rapprochées.

Les valeurs mobilières au porteur sont soumises à la taxe annuelle de 0,20 c. 0/0 et les titres nominatifs sont assujettis à un droit de 0,50 c. 0/0 sur chaque transmission. Il a semblé opportun de majorer le droit de transmission des titres nominatifs

et au porteur ; c'est ainsi qu'en 1897, le Ministre des Finances a saisi le Parlement d'un projet de loi, tendant à mieux répartir le poids des impôts directs et qu'une des dispositions importantes de ce projet consistait à majorer le droit de transmission des titres nominatifs et au porteur, afin de compenser les dégrèvements accordés en faveur de la Contribution foncière (La loi du 21 juillet 1897 intitulée « *Remise sur les cotes foncières* » est issue de ce projet). Les droits de transmission des titres au porteur devaient être augmentés du quart, tandis que ceux des titres nominatifs devaient simultanément être doublés.

Ce projet de réforme a été profondément remanié par la Commission du Budget. Dans la séance qu'elle a tenu, le 23 mai 1897, son président M. Delombre a, d'accord avec elle, écarté comme excessive et impuissante la proposition du Gouvernement.

C'est qu'en effet, l'augmentation de droit de transmission sur les valeurs au porteur eût abouti à une surcharge annuelle de 1,50 0/0 environ, sur le revenu d'une obligation de 3 0/0 de chemin de fer. C'eût été provoquer une dépréciation générale des cours. Quant au doublement de l'impôt de transmission sur les titres nominatifs, il aurait entraîné des résultats excessifs. Au moment de l'achat d'une obligation de 3 0/0 nominative de chemin de fer, la taxe à acquitter se fût élevée de 2 fr. 40 à 2 fr. 80.

L'épargne eût pu reculer devant cet obstacle ; or l'Etat a un avantage indéniable à favoriser l'extension des titres nominatifs, car il est certain qu'aucun d'eux n'échappera aux droits de succession.

La Commission s'est arrêtée à une tout autre réforme. Abolissant l'impôt de transmission, elle a consolidé la taxe annuelle de transmission et la taxe sur le revenu, de manière à créer un impôt unique, exigible annuellement et dont la quotité serait réduite de moitié en faveur des titres nominatifs.

CHAPITRE III

DES MUTATIONS A TITRE GRATUIT

Les droits sur les mutations à titre onéreux frappent l'enrichissement présumé de l'acquéreur, ils supposent une présomption arbitraire que contredisent les concessions réciproques et sensiblement égales par lesquelles se caractérise le résultat naturel des contrats onéreux.

L'impôt sur les transmissions gratuites échappe à ce reproche, car l'enrichissement semble ici l'effet naturel de l'acquisition-

§ 1. — Différence de l'assiette de l'impôt, selon qu'il s'agit de meubles ou d'immeubles.

Toutefois, l'assiette de l'impôt devient toute différente, suivant que la chose transmise est mobilière ou bien immobilière. Dans le premier cas, la valeur vénale sert habituellement de base à la liquidation du droit ; dans la seconde hypothèse, on perçoit sur une valeur fictive que détermine le revenu capitalisé de l'immeuble. Il y a ainsi une sorte

d'opposition entre le but de l'impôt et les moyens employés : celui-là prétend atteindre le capital révélé par la transmission, mais ceux-ci réalisent cette conception, en prenant dans certains cas, le chemin détourné du revenu. Le résultat immédiat de la double assiette des droits, c'est de mettre en échec la proportionnalité.

La valeur et le revenu sont deux éléments essentiels, mais différents qui individualisent la richesse. On peut prévoir que l'utilité et la rareté qui précèdent la valeur auront une influence habituelle sur la production du revenu, mais on remarque une diversité fréquente entre les causes qui modifient la valeur et celles qui déterminent le revenu. Certaines maisons de rapport, favorisées par le voisinage d'un Centre ouvrier, procurent des loyers disproportionnés avec la valeur vénale ; mais ce revenu s'atténue brusquement si l'on songe aux réparations, aux impôts et aux risques d'insolvabilité que supporte le propriétaire, à tel point qu'une portion du revenu semble être une prime d'assurance que touche le propriétaire pour se couvrir de ses frais. La loi fiscale, négligeant cette situation particulière, asseoit les droits sur le montant brut du loyer et prélève ainsi l'impôt sur le double et même le triple du capital transmis. Un château, au contraire, précieux par son architecture, ou par son histoire, rapporte peu, mais vaut beaucoup ; de même, les

terrains à bâtir jouissent d'une valeur considérable, tandis que leur revenu est insignifiant. Les immeubles ruraux présentent les mêmes anomalies ; une grande ferme modère sa culture et produit en moyenne, un revenu de 3 pour cent : dès lors, les droits sont liquidés sur les trois quarts du capital effectif. A l'inverse, la petite propriété, activement cultivée, rapporte un revenu qui atteint 4 ou 5 pour cent du prix d'acquisition.

Enfin, le mode de liquidation actuel semble protéger les immeubles ruraux au détriment des immeubles urbains : le revenu brut est capitalisé par 25 quand il s'agit des premiers (1) et par 20 quand il s'agit des seconds (2) (Rappelons que les immeubles sont qualifiés d'urbains ou de ruraux, suivant que leur principale affectation concerne l'habitation ou bien la production agricole).

Toutes ces inégalités ne détruisent pas le caractère gratuit des transmissions, mais contrarient la juste répartition de l'impôt et créent entre les héritiers et les légataires d'évidentes injustices.

§ 2. — Non distraction des charges.

En principe, on ne distrait pas de la valeur imposable les charges qui la grèvent, car le droit est assis sur l'actif brut et non sur l'actif net.

1. Loi du 21 juin 1875.

2. Loi du 22 frimaire an VII, art. 15.

On entend par charges, les dettes et obligations, incombant à une personne, à raison de ses biens et de ses engagements. Cette dénomination s'étend à tous les droits et actions qui, ayant pour gage, le patrimoine du défunt, ne font pas obstacle à la transmission entière du patrimoine sur la tête des héritiers (1). Sont exceptés de cette définition, les démembrements, tels l'usufruit et les servitudes qui diminuent la valeur du fonds. On doit, de même, déduire de la valeur des biens transmis, le montant des legs faits par le *de cujus* et la règle demeure identique au cas où l'objet légué n'existerait pas en nature dans la succession. C'est une conséquence juridique de la mutation directe que les legs établissent entre le testateur et ses légataires (2).

Il y a toutefois de vraies exceptions à la règle de la non distraction des charges ; c'est ainsi que la Cour de Paris a décidé qu'il fallait retrancher de l'actif héréditaire imposable : les sommes touchées par le défunt en qualité d'usufruitier, à moins qu'il ne se soit produit une novation dans sa qualité d'usufruitier (arrêt du 28 février 1865) ; les sommes que le *de cujus* avait données entre vifs, mais n'avait pas payées, au moment de son décès (arrêt du 30 juillet 1862) ; les sommes léguées à titre particulier et non

1. *Instruction de la Régie*, n° 2594, § 1^{er}.

2. Arrêt de la Cour de Cassation du 30 mars 1858. *Sirey* 1858, 1, 381.

payées au décès du légataire universel (arrêt du 25 décembre 1862).

L'article 15 n° 7 de la loi du 22 Frimaire an 7, ne fait, à l'égard de la distraction des charges, aucune différence entre les mutations entre vifs et les mutations par décès. Toutefois, la nature de ces deux modes d'acquérir comporte des différences qu'il importe de préciser : les successions forment une universalité, comprenant des droits actifs et passifs, dont l'héritier est saisi de plein droit par le seul fait du décès de son auteur (1). Les donations ne transmettent qu'un objet nettement déterminé (une singularité) (2) et de plus leur nature de contrats solennels exige l'acceptation formelle du donataire.

Il faut donc appliquer aux donations les règles générales des contrats et notamment l'article 1156 du Code Civil qui prescrit « de rechercher dans les conventions quelle a été la commune intention des parties contractantes, plutôt que de s'attacher au sens littéral des termes ». Or, la gratuité étant l'essence de la donation (art. 1105 Code Civil), celle-ci ne pourra conserver son nom que si les charges qui la grèvent ont une valeur inférieure à celle de l'objet donné. Peu importe la qualification adoptée par les parties : elle ne résiste pas à la force de l'évi-

1. Une fiction juridique donne ce même caractère aux partages anticipés.

2. Art. 943 et 932 Code civil.

dence. Si donc, les charges sont inférieures à la donation, on applique la règle « *accessorium sequitur principale* » et le contrat conserve entièrement son caractère gratuit ; c'est une innovation du droit actuel, car les anciens auteurs eussent divisé l'opération en deux parties : l'une gratuite ; l'autre, onéreuse : à celle-là eût été appliqué le droit de mutation ; et à celle-ci, le droit de vente. Si au contraire, les charges sont sensiblement égales à la donation, on envisage le contrat comme une vente dont les charges sont le prix. Si enfin, les charges sont supérieures à la valeur de l'objet donné, la donation devient renversée, c'est-à-dire que les charges sont l'élément principal du contrat auquel elles impriment le caractère gratuit et l'on retombe ainsi dans la première hypothèse avec cette différence que le droit est assis sur les charges, celles-ci constituant une libéralité pour laquelle l'objet donné ne devient qu'un accessoire (1).

Ces règles générales éprouvent une certaine atténuation en matière de partages d'ascendants. Ces partages ont pour effet d'ouvrir par anticipation la succession du donateur. Aussi la charge d'acquitter les dettes de ce dernier n'impose aux donataires

1. Quand une donation conserve son caractère de libéralité il convient d'appliquer aux charges le principe le Part. 14 de la loi du 22 frimaire an VI ; on ne les assujettit donc à aucun droit particulier, car elles sont rattachées à la libéralité par un lien de dépendance nécessaire.

qu'une obligation légale à laquelle les eût naturellement soumis le décès de leur auteur.

Il convient donc, à moins de fraude, de conserver à l'opération son caractère de libéralité (Solution de 1897).

Le système de la non distraction des charges entraîne des conséquences rigoureuses devant lesquelles reculaient les législations antérieures: on appliquait à Rome, la règle: *bona non intelliguntur nisi deducto œre alieno*. L'ancien droit déduisait de la masse imposable, la valeur du cens et des rentes foncières, il retenait pourtant le passif hypothécaire et chirographaire, mais cette restriction n'avait guère d'importance à une époque où le prêt à intérêt était sévèrement apprécié et où les valeurs mobilières jouissaient d'une quasi-exemption d'impôt.

Le législateur de l'an VII faisant fléchir les règles de l'équité devant l'intérêt du Trésor, s'autorisa de la difficulté de déjouer la fraude pour poser un principe qui se condamne lui-même par ses conséquences.

Soit une succession de 100.000 francs, grevée d'un passif de 92.000 francs; l'actif net de 8000 francs est dévolu à des neveux, ceux-ci devront donc acquitter des droits qui, d'après les tarifs en vigueur, s'élèveront à 8.125 francs et feront de l'Etat, le véritable héritier du défunt.

Supposons une succession en ligne directe qui est acceptée sous bénéfice d'inventaire. L'actif est de 100.000 francs, le passif, du double de cette somme. Les droits de mutation s'élèvent à 1.250 francs et incombent aux héritiers qui sont tenus personnellement, à moins que la régie ne puisse exercer son action privilégiée sur les revenus de la masse. Dans la distribution du capital, elle vient au marc le franc avec les créanciers chirographaires, dont elle diminue le dividende à concurrence de la somme qui lui est attribuée. Quant aux héritiers qui ont eu le mérite d'assumer les soins d'une liquidation onéreuse, ils ont à subir une sorte d'amende égale à la partie du droit de mutation qu'ils ont à déboursier, et dont la loi les constitue codébiteurs solidaires. En ligne collatérale ou entre étrangers, l'exemple deviendrait plus saisissant, à cause de la progression des tarifs.

Une maison louée à des ménages d'ouvriers a été acquise par un artisan, moyennant 25.000 francs. Elle produit 3000 francs de loyers et se trouve grevée d'un solde de prix d'acquisition de 15.000 francs. L'actif net est de 10.000 fr. Si l'acquéreur vient à décéder, ses héritiers en ligne directe ont à payer 1,25 p. 100 sur 6.000 francs, produit du revenu capitalisé par 20, c'est-à-dire 48 fr. 75 p. 100. Si les héritiers sont des frères et sœurs, l'impôt calculé sur 60.000 francs s'élève à la somme de 4.875

francs, c'est-à-dire à 48 fr. 75 p. 100. La moitié de cette modeste succession est dévolue au fisc (1).

On pourrait citer, en matière de faillite, des applications particulièrement douloureuses du principe de la non distraction des charges, mais nous nous bornerons à compléter les exemples précédents par un tableau qui, d'après M. Dujardin, établit avec une exactitude mathématique la progression que suit l'impôt des mutations en ligne directe, à mesure que le passif s'élève.

100.000 fr. nets de passif	payent	1.250 fr. ou 1,25 0/0
100.000 grevés de 10.000	—	1,39
100.000 — 20.000	—	1,56
100.000 — 30.000	—	1,78
100.000 — 40.000	—	2,08
100.000 — 50.000	—	2,50
100.000 — 60.000	—	3,12
100.000 — 70.000	—	4,16
100.000 — 80.000	—	6,25
100.000 — 90.000	—	12,50

En ligne collatérale la progression est bien plus rapide.

Le tableau suivant indique les proportions lorsque les héritiers sont des frères et sœurs du défunt.

1. Ces exemples sont empruntés à M. Dujardin, p. 364.

100.000 fr. nets de passif payent 8.125 fr. ou 8,125 0/0			
100.000 grevés de 10.000	—		9,03
100.000 — 20.000	—		10,15
100.000 — 30.000	—		11,60
100.000 — 40.000	—		13,54
100.000 — 50.000	—		16,25
100.000 — 60.000	—		20,31
100.000 — 70.000	—		27,08
100.000 — 80.000	—		40,62
100.000 — 90.000	—		81,25

Le législateur de l'an VII ne pouvait guère prévoir les suites inacceptables du principe qu'il posait ; il avait réservé aux meubles un tarif réduit de 0,25 0/0 (art. 69, § 1^{er} 3^e) et la fortune mobilière n'avait pas subi l'essor rapide qui la fait aujourd'hui rivale incontestée de la propriété immobilière.

On justifiait, du reste, la non distraction des charges en y voyant une sorte d'équivalent des dissimulations auxquelles la fortune mobilière peut aisément se prêter. On prétendait, enfin, que les parties, sollicitées par la fraude, ne manqueraient pas de créer des dettes fictives. Ce dernier motif n'a aucune force probante ; il montre seulement que le Trésor devrait s'armer de vigilance afin de déjouer les artifices des contribuables.

§ 2. — Aesiette de l'impôt sur les mutations d'usufruit et de nue propriété (1).

Il résulte des dispositions des art. 14 et 15 de la loi du 21 frimaire an VII, que lors de la première transmission de la nue propriété, l'impôt doit être perçu sur la valeur entière des biens grevés d'usufruit, comme s'il s'agissait de la mutation de la pleine propriété (2). Le premier nu propriétaire a ainsi soldé une fois pour toutes les droits encourus par l'expectative de l'usufruit, par suite, les transmissions ultérieures de la nue propriété ne doivent supporter les droits que déduction faite de l'usufruit, c'est-à-dire sur la moitié de la valeur estimative des meubles, et sur le capital au denier dix (ou douze et demi), s'il s'agit d'immeubles (3). Même règle, si le droit d'usufruit, non perçu lors du premier démembrement, était atteint par la prescription, au moment de la transmission de la nue propriété (4). Le premier nu propriétaire paye donc par anticipation les droits que devrait

1. Le législateur de l'an VII a adopté la jurisprudence du centième denier. « Le droit du centième denier est dû pour tout usufruit d'immeubles, dans les mêmes cas où il est dû pour les mutations de propriété. » Le nu propriétaire payait le centième denier comme sur la toute propriété. La valeur de l'usufruit était obtenue par la capitalisation par 10 du revenu des biens (Bosquet. V^o usufruit n^o 2).

2. Cass. 16 floréal an IX. *Instruction de la Régie*, 1187-5.

3. Cass. 26 décembre 1847. *Instruct. de la Régie*, 1816.

4. Solution du 5 octobre 1894. *Journal Enregistrement*, 24.527.

supporter la toute propriété, il en résulte que l'acquisition de celle-ci par réunion d'usufruit ne supportera qu'un droit fixe de 4 fr. 50 en principal.

Quant à l'usufruit, il est considéré comme équivalant à la moitié de la propriété entière, sans égard à l'âge de l'usufruitier. En conséquence, le multiple est dix ou douze et demi, suivant qu'il s'agit d'immeubles urbains ou d'immeubles ruraux (1).

Ce mode d'évaluation tire son seul mérite de sa simplicité, mais il est contraire à l'équité et à la raison. Il est certain que de simples considérations fiscales ont fait négliger les sûres évaluations qu'eussent fournies la statistique et les tables de mortalité.

D'un système défectueux, découlent naturellement des conséquences injustes; en voici un exemple: Un homme meurt, en laissant comme héritiers des frères et des sœurs, mais en instituant sa femme âgée de 20 ans, comme légataire à titre universel de l'usufruit de sa succession. Les nus propriétaires acquittent l'impôt au taux de 8 fr. 12, p. 100 sur la valeur entière des biens transmis dont la veuve a la jouissance. Si l'on tient compte de la perte d'intérêts que subissent les héritiers, on constate que le taux de cet impôt augmente en raison directe de la durée de l'usufruit:

1. Si l'usufruit avait une durée inférieure à 10 ans, ce serait elle qui formerait le multiple.

Après 14 ans.	16 fr. 25 0/0
— 28 ans. :	32 fr. 50
— 42 ans.	65 »
— 56 ans.	130 »
— 70 ans.	260 »

Contre de tels résultats, les nus propriétaires se résignent à des transactions ou à des conventions occultes qui lèsent le fisc mais leur permettent de différer le paiement d'un impôt qui, en somme, s'applique à des valeurs dont la jouissance peut ne jamais leur appartenir.

Quand on rapproche des mutations à titre gratuit, les mutations à titre onéreux, on constate que pour celles-ci la nue propriété est estimée à sa vraie valeur, si l'usufruit et la nue propriété sont acquis par deux personnes différentes ; et à une fois et demie la valeur de la toute propriété, si le vendeur se réserve l'usufruit de la nue propriété qu'il aliène ; mais on s'aperçoit que pour celles-là, cette même nue-propriété, transmise entre vifs ou par décès, supporte les droits de mutation sur deux fois sa valeur.

La valeur de la propriété et de l'usufruit est déterminée pour les échanges, par la capitalisation du revenu ; il suit de là que les échanges et les mutations à titre gratuit sont soumis à la même base d'impôt (1).

1. L'art. 15, n^o 4, de la loi de frimaire contient, du reste, une

Le système du législateur revêt la nue propriété d'une valeur changeante et injustifiée. L'assimilation des échanges aux mutations à titre gratuit empêche, du reste, qu'on ne prête à la loi de frimaire d'avoir voulu frapper, par un surcroît d'impôt, la gratuité des mutations : il s'agit, en réalité, d'une négligence qui se dérobe à toute explication.

lacune : il semble s'écarter, par une exception unique, du système général qui consiste à évaluer l'usufruit à la moitié de la pleine propriété. Ce serait trahir la loi que de prendre à la lettre son erreur.

CHAPITRE IV

TARIFS

A Rome et dans l'ancienne France, on soumettait à un tarif uniforme, toutes les mutations à titre gratuit ; la seule particularité consistait en une exemption de faveur, accordée à certains héritiers.

La loi des 5-19 décembre 1790 inaugura un système nouveau : elle gradua les tarifs d'après les degrés de parenté.

Le législateur de l'an VII adopta le principe de la diversité des tarifs et soumit ainsi les droits à une sorte de progression. Le principe de cette progression ne rencontre pas d'adversaires, car il est conforme aux idées qu'inspire la diversité des affections.

a) *Tarifs : successions.* — L'opinion publique manifesta, toutefois, une certaine répugnance à l'établissement d'un droit sur les successions en ligne directe, et Crétet (séance du 17 brumaire an VII) fournit à ce propos une satisfaisante explication : « la nature a tellement lié les enfants à leurs auteurs par la confusion des affections et des propriétés, et l'usage a

tellement fortifié cette confusion, que le droit sur les successions directes passe dans l'opinion pour une espèce de lésion morale ». Nous pensons que pour donner un fondement légitime à tous les droits de mutation, il suffit d'admettre que l'impôt est le prix de la protection de l'Etat; or, quels que soient les degrés de parenté, la transmission des héritages et leur paisible possession réclament cette protection avec un besoin identique; il suffira donc d'une atténuation de tarif, pour marquer aux transmissions en ligne directe, l'intérêt que leur témoigne la loi. La loi de frimaire avait tarifé à 1 0/0 les successions en ligne directe (les meubles n'étaient assujettis qu'au droit de 0 fr. 25 0/0. La loi du 18 mai 1850 a supprimé toute distinction entre les meubles et les immeubles). Ce droit de 1 p. 100 est le seul auquel n'ait pas touché les lois postérieures, il a survécu aux bouleversements de tarifs et sa seule aggravation provient d'une mesure générale : les décimes, qui s'est appliquée à tous les droits proportionnels.

La loi de frimaire protégeait les successions entre époux, en leur réservant un tarif modéré ; meubles, 0,625 p. 100 ; immeubles, 2,50 p. 100. Puis, elle passait brusquement à un tarif uniforme (meubles, 1,25 p. 100 ; immeubles, 5 p. 100) qu'elle imposait sans distinction, aux collatéraux et aux étrangers. C'était une innovation à la législation antérieure et

Crétet s'en félicitait comme d'un triomphe sur les anciens préjugés. « Tout collatéral qui hérite est dans l'ordre moral à une égale distance de successible : son berceau, son éducation, son domicile, tout est indépendant, étranger ou séparé : enfin les collatéraux sont déjà pourvus d'un patrimoine. Les successions qu'ils recueillent sont un avantage précaire et éventuel dans tous les degrés de parenté ; ils peuvent donc être uniformément soumis au droit d'enregistrement (séance du 17 brum. an VII. Conseil des Cinq Cents) ». Nous préférons à l'opinion de Crétet, le système plus impartial et plus rationnel de la loi des 5-19 décembre 1790. Cette loi ne niait pas l'esprit de famille, mais elle en restreignait les effets au 4^e degré ; passée la parenté entre cousins germains, elle assimilait, quant aux droits, les étrangers et les collatéraux.

Le tarif actuel des successions est profondément différent de celui de la loi du 22 frimaire an VII, article 69 § 6 n^o 2 et § 8 n^o 1 ; de la combinaison de ce texte avec les lois des 28 avril 1816, 21 avril 1832, 18 mai 1850 et 25 mars 1896, il résulte le tableau suivant :

Ligné directe (meubles et immeubles)	1	0/0
Epoux id.	3	0/0
Frères, sœurs, oncles, tantes, neveux, nièces (meubles et immeubles)		6,50 0/0
Grands-oncles, grand'tantes, petits-ne-		

veux, petites-nièces, cousins germains (meubles et immeubles)	7	0/0
Parents au delà du 4 ^e degré, jusqu'au 12 ^e (meubles et immeubles)	8	0/0
Etrangers	9	0/0
Epoux survivant, appelés à la succession à défaut de parents au degré successi- ble (meubles et immeubles)	9	0/0
Tous ces droits sont augmentés de deux décimes et demi.		

Augmentation des tarifs existants et création de classes nouvelles, telles sont les particularités de la législation postérieure. Puisque cette minutieuse analyse des affections de famille est motivée par des raisons fiscales, il semble que le nombre des tarifs eût gagné à une diminution : on aurait pu abaisser le tarif des frères et oncles, puis assimiler aux étrangers toute la parenté qui dépasse le 4^e degré.

b) Tarifs : donations. — Quant aux donations, elles étaient, sous l'ancienne législation, assujetties à des droits multiples : contrôle, insinuation, centième denier (1). La loi du 19 décembre 1790 simplifia ce système complexe en lui substituant le droit d'enregistrement. Mais elle fit ou maintint des distinctions embarrassantes entre les donations en ligne directe par contrat de mariage avant la célébra-

1. Le droit d'insinuation était de 1 p. 100 mais ne pouvait excéder 50 liv. On soumettait, en outre, les donations

tion ; par contrat de mariage, après la célébration et hors contrat de mariage. De plus, elle tarifa, en plusieurs cas, les donations d'objets mobiliers au même taux que les donations d'immeubles. Les donations entre vifs étaient soumises à des tarifs variant de 10 sous à 4 livres par 100 livres.

La loi du 22 frimaire an VII réalisa une refonte des tarifs (1) ; elle créa deux classes : ligne directe ; collatéraux et étrangers. Elle distingua les meubles des immeubles et fit bénéficier les donations par contrat de mariage d'une réduction de moitié des tarifs. Mais l'organisation du système hypothécaire greva les donations immobilières d'un surcroît de 1,50 p. 100 (Loi du 21 ventôse an VII).

Les lois des 28 avril 1816, 16 juin 1824, 21 avril 1832, 18 mai 1850 modifièrent et compliquèrent le système très simple de la loi de Frimaire. Les tarifs actuels se divisent en deux groupes dont l'un comprend les donations hors contrat de mariage et l'autre, les donations par contrat de mariage.

Premier groupe (hors contrat de mariage) :

1. Ligne directe : Meubles 2,50 0/0 ; immeubles 4 0/0.

2. Entre époux : Meubles 3 0/0 ; immeubles 4,50 0/0.

à un droit de 10 sous par livre qu'on ajoutait aux droits de contrôle et d'insinuation.

1. Tarif de la loi de Frimaire. Ligne directe, meubles 1,25 0/0 ; immeubles, 2,50 0/0. Collatéraux et étrangers. meubles, 2,50 0/0 ; immeubles, 5 0/0.

3. Entre frères, oncles, neveux : meubles 6,50 0/0 ;
immeubles 6,50 0/0.

4. Entre grands-oncles, petits-neveux, cousins
germains : meubles 7 0/0 ; immeubles 7 0/0.

5. Entre parents, au delà du 4^e degré : meubles,
8 0/0 ; immeubles, 8 0/0 ;

6. Entre personnes non parentes : meubles 9 0/0 ;
immeubles 9 0/0.

Second groupe (par contrat de mariage) :

1. Ligne directe : meubles 1,25 0/0 ; immeubles
2,75 0/0.

2. Entre époux : meubles 1,50 0/0 ; immeubles
3 0/0.

3. Entre frères, oncles, neveux : meubles 4,50 0/0 ;
immeubles 4,50 0/0.

4. Grands-oncles, petits-neveux, cousins germains ;
meubles 5 0/0 ; immeubles 5 0/0.

5. Entre parents au delà du 4^e degré : meubles
5,50 0/0 ; immeubles 5,50 0/0.

6. Entre personnes non parentes : meubles 6 0/0 ;
immeubles 6 0/0.

Il serait impossible de justifier une à une, chaque
diversité qui compose ces tarifs, mais on peut dis-
tinguer quelques caractères généraux : les donations
par contrat de mariage sont favorisées d'un tarif
réduit ; le tarif différent des meubles et des im-
meubles disparaît à la classe des collatéraux (1) ;

1. La distinction des meubles et des immeubles est com-

les donations hors contrat de mariage, faites entre collatéraux et entre étrangers subissent le même tarif que les mutations par décès correspondantes. Les donations et les successions obéissent au principe supérieur qui subordonne l'élévation des tarifs à l'éloignement des liens de parenté.

Toutes ces anomalies n'obéissent à aucune règle, car elles sont le produit bizarre de remaniements partiels et hâtivement conçus. Elles maintiennent cependant cette progression exceptionnelle qui, dans ses grandes lignes, mesure la part d'impôt de chaque contribuable à raison inverse des affections présumées qui unissent l'un à l'autre, donateur et donataire, testateur et héritier. Au principe de solidarité nationale dont les règles d'Adam Smith sont l'expression pratique, se substitue ainsi un système plus idéal dans lequel l'impôt obéit à la double influence des fortunes en général et des intérêts particuliers : l'impôt est toujours assis sur les valeurs, mais l'Etat fait payer ses services d'autant plus cher qu'ils procurent aux acquéreurs un bénéfice plus inespéré. Or, les transmissions entre collatéraux et étrangers retirent de la loi qui les prévoit et les protège, un avantage particulièrement précieux : l'on conçoit, en effet, qu'une transmission de biens s'accomplisse naturellement entre le père

mandée par l'exigibilité du droit de transcription (Loi du 21 Ventôse, an VII ; art. 939, C. civ.)

et l'enfant, mais il faut une réflexion plus attentive pour admettre ces enrichissements inattendus qui ne furent sollicités que par liens artificiels ou fragiles.

On ne saurait prétendre que les différents tarifs réalisent entre eux une harmonie parfaite, mais il importait de signaler cette particularité originale que l'impôt sur les mutations gratuites, réalise sur les autres impôts.

APPENDICE. — *Nomenclature de projets de réforme intéressant la proportionnalité et l'incidence de l'impôt sur les successions.*

Les principales réformes dont l'impôt sur les successions a paru susceptible, peuvent se ranger sous trois chefs principaux ; introduire un système progressif ; distraire de l'actif les charges qui le grèvent ; modifier l'assiette des droits à percevoir sur les mutations de nue propriété et d'usufruit.

a) Introduction d'un système progressif.

La progression est une idée nouvelle qui rompt avec la tradition proportionnelle des anciens systèmes d'impôts. Ce fut M. Crémieux qui, le 16 novembre 1849, déposa le premier projet tendant à frapper d'un tarif progressif, l'élévation des valeurs (actif inférieur à 2000 francs, pas d'impôt ; actif

s'étendant de 2.000 à 20.000, tarif de 3 0/0 à 12 0/0 ; actif inférieur à 100.000 francs, mais supérieur à 20.000 francs, tarif de 4 0/0 à 14 0/0, etc...)

Le projet n'aboutit pas et trente-neuf ans s'écoulèrent avant un second essai.

En 1888, MM. Duché et Borie présentèrent deux amendements destinés à établir l'impôt progressif sur la matière des successions.

De même, MM. Barbe et Viger proposèrent en 1890, d'augmenter progressivement les droits de succession (augmentation de 1/10^e, de 1/9^e, de 1/8^e suivant que la masse héréditaire comprend de 100.000 à 500.000 fr., de 500.000 à 1.000.000, etc).

M. Maujan proposa, le 13 mai 1891, d'appliquer aux mutations par décès, une graduation de tarifs qui eût varié entre 0 fr. 50 0/0 et 20 francs 0/0. On eût affranchi d'impôt les parts individuelles au dessous de 500 francs et échues à des ascendants ou des descendants du défunt. Toutefois la vocation héréditaire devait être supprimée au delà du 4^e degré.

Le 9 juillet 1892, M. Dupuy-Dutemps, rapporteur de la proposition Maujan, en acceptait le principe, mais fixait à 1000 francs, la valeur au-dessus de laquelle, les successions en ligne directe et entre époux, paieraient l'impôt. Celui-ci que l'on voulait progressif et assis « sur la part nette et recueillie par chaque ayant droit », se fût calculé, d'après un tarif variant de 2 0/0 à 4 0/0 (ligne directe et époux)

de 9 0/0 à 11 0/0 (frères et sœurs); de 10 0/0 à 12 fr. 50 0/0 (oncles et neveux); de 12 0/0 à 14 0/0 (parents jusqu'au 4^e degré inclusivement) et de 15 0/0 à 17 fr. 50 0/0 (autres parents et personnes non parentes). Si la masse dépassait un million, l'on devait ajouter au taux maximum, une surtaxe de 0,10 0/0 par fraction de 50.000 francs.

Le 8 février 1894, M. Burdeau déposait un projet de loi où était strictement maintenue la proportionnalité des droits de successions.

Une commission étudia ce projet, mais son rapporteur, M. Dupuy-Dutemps, substitua des droits progressifs, aux droits proportionnels qu'avait proposés M. Burdeau.

Les tarifs portaient les quotités suivantes :

En ligne directe : de 1 fr. 25 à 10 fr. 25 0/0.

Entre époux : de 3 fr. 75 à 12 fr. 75 0/0.

Entre frères et sœurs : de 8 fr. à 17 fr. 0/0.

Entre oncles et tantes, neveux et nièces : de 9 fr. 50 à 18 fr. 50 0/0.

Entre grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux, petites-nièces et cousins germains : de 11 fr. à 20 fr. 0/0.

Entre parents au 6^e degré et entre personnes non parentes : de 15 fr. 50 à 24 fr. 50 0/0.

Ces droits étaient affranchis de tout décime.

Le 24 juillet 1894, M. Poincaré présenta un nouveau projet. L'article 8 de ce projet dit que les droits

de mutation par décès, de biens, meubles ou immeubles, seront liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit. Ils seront perçus, sans addition d'aucun décime, pour chacune des fractions de cette part, suivant les tarifs portés au tableau suivant (*Voir page 132*).

Les dispositions de l'avant-dernier alinéa de l'art. 53 de la loi du 23 avril 1816 sont maintenues.

La Commission du budget de 1895 apporta diverses modifications, aux quotités des tarifs Poincaré ; c'est ainsi qu'en ligne directe, les quotités devinrent fixées de la manière suivante : 1 0/0, 1,25, 1,50, 1,75, 2, 2,50, 2,75, 3, et qu'entre époux, elles s'élevèrent à 3 fr. 75 0/0, 4 fr., 4,50, 5 fr., 5,50, 6 fr., 7 fr. 50, 9 fr. Le tarif le plus fort atteignit 19 fr. 50. De plus, la Commission inséra (art. 8) une disposition favorable aux petites fortunes : « Pour les parts successorales n'excédant pas 1.000 francs et seulement en ligne directe, entre époux et entre frères et sœurs, les taux portés au tableau ci-dessus seront réduits de moitié et fixés ainsi : en ligne directe, 0 fr. 50 0/0 ; entre époux, 1 fr. 875 0/0 ; entre frères et sœur, 4 fr. 25 0/0. Pour les parts successorales n'excédant pas 10.000 francs et seulement entre époux et entre frères et sœurs, l'impôt sera calculé sur la part entière à un taux ainsi réduit : entre époux, 3 fr. 75 0/0 ; entre frères et sœurs, 8 fr. 10 0/0.

Tarifs contenus dans le projet de M. Poincaré.

INDICATION des degrés de parenté.	TAUX APPLICABLES A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE							
	4 fr. et 2.000 fr.	2 001 et 10.000	10.001 et 50.000	50.001 et 100.000	100.001 et 250.000	250.001 et 500.000	500.001 et 1 million	Au-dessus de 1 million
1 ^o Ligne directe.....	1 »	1 25	1 50	1 75	2 »	2 50	2 50	2 50
2 ^o Entre époux.....	3 75	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »
3 ^o Entre frères et sœurs....	8 50	9 »	9 50	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »
4 ^o Entre oncles, tantes, ne- veux, nièces.....	10 »	10 »	11 »	11 50	12 »	12 50	13 »	13 50
5 ^o Entre grands-oncles, grand' tantes, petits-neveux, pe- tites nièces, cousins ger- mains.....	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »	14 50	15 »	15 50
6 ^o Entre parents au 5 ^e ou au 6 ^e degré.....	14 »	14 50	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50
7 ^o Entre parents au delà du 6 ^e degré et entre person- nes non parentes.....	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50	18 »	18 50

Les dispositions de l'avant-dernier alinéa de l'art. 53, L. 28 avril 1816, sont maintenues. »

Ce texte ainsi remanié fut proposé à la Chambre, le 10 novembre 1894 ; il aboutit enfin à un texte définitif que la Chambre vota le 22 novembre 1895.

Texte voté par la Chambre le 22 novembre 1895

« Art. 8. — Les droits de mutation par décès de biens meubles et immeubles seront liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit. Ils seront perçus sans addition d'aucun décime, pour chacune des fractions de cette part suivant les tarifs portés au tableau ci-après (1).

Toutefois, pour les parts successorales nettes n'excédant pas 1.000 francs et seulement en ligne directe, entre époux et entre frères et sœurs, les taux portés au tableau ci-dessus seront réduits de moitié et fixés ainsi : en ligne directe, 0 fr. 50 0/0 ; entre époux, 1 fr. 875 0/0 ; entre frères et sœurs, 4 fr. 25 0/0. Pour les parts successorales nettes n'excédant pas 10.000 francs et seulement entre époux et entre frères et sœurs, l'impôt sera calculé sur la part entière à un taux ainsi réduit : entre époux, 3 fr. 75 0/0 ; entre frères et sœurs, 8 fr. 10 0/0. Les taux applicables aux parts successorales recueillies en ligne directe seront doublés, lorsque, par le prédécès du père, le petit-fils héritera directement de son aïeul ;

1. Voir page 134.

Tableau annexé au texte voté par la Chambre le 22 Novembre 1895.

INDICATIONS des degrés de parenté.	TAUX APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE :									
	1 et 2.000 fr.	2.004 et 10.000	40.004 et 50.000	50.004 et 100.000	100.004 et 250.000	250.004 et 500.000	500.004 et 1 million	1 million et 3 millions	3 millions et 4 millions	4 millions et 5 millions
	1 et 2.000 fr.	2.004 et 10.000	40.004 et 50.000	50.004 et 100.000	100.004 et 250.000	250.004 et 500.000	500.004 et 1 million	1 million et 3 millions	3 millions et 4 millions	4 millions et 5 millions
1 ^o Ligne directe.....	4 »	4 25	4 50	4 75	2 »	2 50	3 »	3 50	4 »	4 »
2 ^o Entre époux.....	3 75	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	7 »	8 »	9 »	9 »
3 ^o Entre frères et sœurs....	8 50	9 »	9 50	10 »	10 50	11 »	12 »	13 »	14 »	14 »
4 ^o Entre oncles et tantes, ne- veux et nièces.....	10 »	10 50	11 50	12 50	13 »	14 »	15 »	16 »	17 »	17 »
5 ^o Entre grands-oncles et grandes-tantes, petits-ne- veux et petites-nièces, con- sins germains.....	12 »	12 50	13 50	14 50	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	19 »
6 ^o Entre parents au delà du 4 ^e degré et entre personnes non parentes.....	14 »	14 50	15 50	16 50	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	21 »

ils seront triplés lorsque l'arrière-petit-fils héritera directement de son bisaïeul. Les taux de la ligne directe seront également doublés lorsque la part successorale sera recueillie dans la ligne directe ascendante, allant du fils au père, et triplés quand elle ira du petit-fils ou arrière-petit-fils, à l'aïeul ou au bisaïeul. Les dispositions de l'avant-dernier alinéa de l'art. 53 de la loi du 28 avril 1816 sont maintenues. »

Au début, le principe de la progression n'obtint pas au Sénat le même succès qu'à la Chambre. Une Commission, dont M. Cordelet était le rapporteur, repoussa formellement la progression qu'elle qualifiait de « principe nouveau et dangereux ».

Mais la discussion ouverte au Sénat, le 3 février 1898, ne ratifia pas les conclusions du rapporteur ; un vote émis dans la séance du 8 février 1898, adopta même par 139 voix contre 131, un amendement de MM. Peytral et Strauss, lequel reproduit l'article 8 de l'ancien projet Poincaré. A la suite de cette décision du Sénat, la commission a démissionné. Une nouvelle commission la remplace.

Le vote du Sénat consacre l'entrée définitive de l'impôt progressif dans notre régime fiscal.

La progression, a-t-on dit, réalisera entre les contribuables l'égalité des sacrifices ; elle permettra, en outre, d'atteindre plus efficacement les richesses dont l'acquisition n'a coûté nul effort. Cette conception du rôle de l'impôt tend à niveler les inégalités

de la fortune : elle est arbitraire et soulève dans la doctrine, de vives protestations.

b) De la distraction des charges.

Ce principe de la loi du 22 frimaire an VII ne s'imposa pas sans lutte et l'on peut citer à ce propos les paroles de Joussetin au Conseil des Cinq Cents : « On ne doit compter la fortune du défunt qu'après avoir déduit ses dettes... N'est-il pas contre toute justice et contre toutes les règles du pacte social que l'État se trouve seul héritier au préjudice des héritiers légitimes ? Et c'est cependant ce qui doit arriver chaque fois que le passif atteint à peu près le montant de l'actif. »

Le 10 septembre 1819, un projet de loi réclamant la déduction du passif hypothécaire, fut présenté mais ne réussit pas.

Toutefois l'idée de déduction, maintenue en éveil par le mouvement d'opinion qui la sollicitait, ne demeura pas définitivement écartée : elle s'imposa à l'attention des pouvoirs publics sous forme d'amendements ou de projets de loi présentés en 1849 par M. Derodé et par M. Crémieux ; en 1862, par M. de Pierre ; en 1864, par le gouvernement lui-même qui proposait la déduction des dettes hypothécaires ayant date certaine au jour du décès, mais réclamait comme conséquence que le droit fût assis sur la valeur vénale des immeubles ; en 1869, grâce à

l'intervention du Sénat ; en 1873, par M. Méline ; en 1874, par M. Sebert ; en 1876, par M. Cherpin ; en 1883, par M. Pieyre ; en 1886, par M. Raoul Duval et par M. Duché.

A la suite d'une proposition de M. Borie, déposée le 9 juin 1887, la Commission du budget de l'année 1888 se rangeait à la réforme suivante :

Art. 28. « Le droit de succession se perçoit sur le montant net de ce que chacun recueille, déduction faite de ce qu'il doit supporter dans les dettes à la charge de l'héritage, qui sont mentionnées ci-après :

a) Dettes hypothécaires existant au jour de l'ouverture de la succession.

b) Dettes relatives à la profession du défunt ; telles qu'elles existent au jour de l'ouverture de la succession ;

c) Dettes chirographaires constatées par acte authentique ou par acte sous seing privé enregistré au jour de l'ouverture de la succession.

Art. 30. — Ne seront pas admises en déduction par la liquidation des droits de mutation : 1^o les dettes reconnues par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires ; 2^o les intérêts des dettes hypothécaires au delà d'une année ».

Le rejet de cette réforme fut suivi des opérations d'une commission extra-parlementaire, présidée par M. Boulanger ; un projet de loi fut alors déposé à la Chambre, le 27 mars 1888 : 1^o étaient déduites de la

succession, les dettes liquides au jour du décès et constatées par actes authentiques, jugements ou actes sous seings privés, enregistrés; 2° l'héritier était maître de l'assiette des droits; il n'avait, en effet, qu'à accepter ou refuser la déduction du passif, pour que l'impôt fût exigible sur la valeur ou sur le revenu des immeubles. Cette faculté laissée à l'héritier, n'était guère compatible avec les règles de certitude que tout impôt doit contenir, aussi M. Jamais ayant étudié ce projet que M. Rouvier avait repris, se prononça-t-il contre le droit d'option laissé au contribuable et décida-t-il que la valeur vénale ne saurait en aucun cas, être inférieure à la capitalisation du revenu faite au denier 20 ou au denier 25.

Il intervint alors des amendements successifs s'efforçant d'élargir les effets de la distraction des charges. M. Boudenoot réclamait la déduction des intérêts en cours et celle des dettes verbales, déclarées à l'enregistrement un mois avant le décès. — M. Maujan demandait la déduction des dettes authentiques ou sous seings privés, antérieures au décès; ces dernières, toutefois, devaient être revêtues de l'une des conditions prévues par l'article 1328 du Code civil.

Le projet de loi déposé par M. Burdeau, le 8 février 1894, contenait les dispositions suivantes : Art. 5. « Pour la liquidation et le payement des

droits de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt, liquides au jour de l'ouverture de la succession, et établies à cette époque par des actes authentiques ou des jugements ».

Ce projet, remanié par M. Dupuy-Dutemps qui admettait la déduction des dettes sous seings privés, ayant acquis date certaine trois mois avant le décès, fut suivi d'un nouveau texte, rédigé, le 10 novembre 1894, par le Gouvernement. Ce dernier texte aboutit à la loi votée par la Chambre des députés, le 22 novembre 1895.

*Texte définitif adopté par la Chambre des députés,
le 22 novembre 1895.*

Art. 1. — Pour la liquidation et le paiement des droits de mutations par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt, dont l'existence, au jour de l'ouverture de la succession, sera dûment justifiée, savoir : pour les dettes civiles, par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt, et, pour les dettes commerciales, par ses livres de commerce.

Les dettes dont la déduction sera demandée seront détaillées, article par article, dans un inventaire sur papier non timbré, qui sera déposé au bureau lors de la déclaration de la succession et certifié par le déclarant. Toute dette au sujet de laquelle, l'agent de l'administration aura jugé les jus-

tifications insuffisantes sera écartée pour la perception des droits, sauf aux parties à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu (1).

Art. 2. — Toutefois, ne seront pas déduites :

1^o Les dettes échues trois mois au moins avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne se soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque (2).

2^o Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers, donataires et légataires, ou de personnes interposées ; — sont réputées interposées les personnes désignées dans l'article 911, dernier alinéa, Code civil ;

3^o Les dettes reconnues par testament, lesquelles seront considérées comme des legs ;

4^o Les dettes garanties par une inscription hypothécaire périmée ; — si l'inscription non périmée subsiste, mais si le chiffre a été réduit, l'excédent sera seul déduit, s'il y a lieu ;

5^o Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger ; celles qui sont hypothéquées sur des immeubles situés à l'étranger et celles qui dépendent des successions d'étrangers ».

1. L'art. 1^{er} du texte proposé le 19 novembre 1894 n'admettait « que la déduction des dettes à la charge du défunt, liquides au jour de l'ouverture de la succession et établies à cette époque, soit par des actes authentiques antérieurs d'un mois au moins au décès, soit par des jugements... »

2. L'article 2 du texte proposé le 10 novembre 1894, n'avait pas prévu cette attestation du créancier.

La Commission du Sénat s'est prononcée en faveur de la déduction des charges ; toutefois, elle a proposé un texte apportant quelques modifications à celui voté par la Chambre ; c'est ainsi (art. 2) « que l'attestation (du créancier), qui sera établie sur papier non timbré, ne pourra être refusée, sous peine de dommages-intérêts, toutes les fois qu'elle sera légitimement réclamée ». De plus, le texte de la Commission du Sénat supprime au § 3 du même article, le membre de phrase suivant : « lesquelles seront considérées comme des legs » ; il précise la portée du § 4 du même article, en insérant : « les dettes échues, garanties par une inscription hypothécaire périmée depuis plus d'un an ».

Enfin, la répression de la fraude est sanctionnée de manière différente, par la Chambre et par le Sénat :

Art. 3, du projet de la Chambre : « Toute attestation ou déclaration, ayant indûment entraîné la déduction d'une dette, sera punie d'une amende égale au quart de cette dette, sans que cette amende puisse être inférieure à 200 francs en principal. Il n'est pas innové aux dispositions de l'art. 32. L. 22 frim. ».

Art. 4. du projet du Sénat : « Toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette, sera punie d'une amende égale au triple du supplé-

ment de droit exigible ; le prétendu créancier qui en aura faussement attesté l'existence sera tenu solidairement avec le déclarant au paiement de l'amende et supportera définitivement le tiers ».

En analysant les textes adoptés par la Chambre et par le Sénat, on peut s'apercevoir que la valeur des immeubles se détermine toujours par l'ancien procédé de la capitalisation des revenus. Il semble que ce système doive forcément nuire aux principes de la proportionnalité. La capitalisation du revenu fixe, en effet, à la matière imposable une valeur fictive et souvent inférieure à la valeur réelle ; on ne saurait donc, en rigoureuse justice, opposer à cette base artificielle, le groupement matériel et certain des charges d'une succession.

Que la valeur vénale soit un élément subtil et diversement apprécié, c'est une vérité aussi certaine, croyons-nous, que la difficulté de toujours connaître le rendement du revenu.

Le revenu est un produit mobile qui obéit à l'énergie et à l'habileté de ceux qui l'exploitent.

Les baux, très fréquents dans la grande culture, constituent un mode d'exploitation que pratique rarement la petite propriété ; il faut donc s'en tenir aux déclarations intéressées des contribuables ; or, ceux-ci trouvent dans les estimations infimes et disparates de la matrice cadastrale, un point d'appui

efficace pour atténuer l'exactitude de leurs déclarations.

Il est vrai que la valeur vénale, adoptée comme base de l'impôt, aurait pour effet de dégrever les immeubles urbains dont le revenu est supérieur au loyer de la propriété foncière et de l'argent. Mais ne serait-ce pas un résultat utile, qui accuserait un progrès vers la proportionnalité ?

La Chambre et le Sénat ont obéi par leurs votes, à la poussée d'opinion qui réclamait la déduction des dettes. Cette réforme est donc juste et opportune ; elle est aussi large que possible, car la déduction des dettes sous seings privés et des dettes commerciales découvrira peut-être le Trésor en facilitant des combinaisons fictives, par où la fraude s'insinuera dans la loi.

c) Modification de l'assiette des droits à percevoir sur les mutations de nue propriété et d'usufruit.

L'assiette défectueuse des droits sur les mutations de nue propriété et d'usufruit a provoqué plusieurs tentatives de réformes. Dès 1880, M. Magnin, après lui, M. de Gasté, en 1882, et M. Peytral en 1888 déposèrent des projets de loi en ce sens.

M. Maujan, dans son projet de réforme générale de l'impôt (année 1892), demandait que l'exigibilité des droits de nue propriété fût retardée jusqu'à la réunion de cette dernière avec l'usufruit.

Quant à l'usufruitier, il payait immédiatement sur la moitié de la valeur de son acquisition. Ce système modifiait le mal sans le supprimer : il maintenait pour l'usufruit, les évaluations arbitraires de la loi.

M. Doumer présenta, en 1895, un projet de réforme qui fut adopté par la Chambre, le 21 novembre 1895.

Ce projet repose sur un double principe :

1° Lors du démembrement de la propriété, perception complète des droits dus sur la pleine propriété.

2° Répartition immédiate de l'impôt, au prorata de la valeur respective des droits du nu propriétaire et de l'usufruitier.

Texte voté par la Chambre.

Art. 5. — « La valeur de la nue propriété et de l'usufruit des biens meubles et immeubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel, ainsi qu'il suit, savoir : 1°... 2° pour les échanges et pour les transmissions entre vifs à titre gratuit, ou celles qui s'opèrent par décès, des mêmes biens, par une évaluation faite de la manière suivante : si l'usufruitier a moins de vingt ans révolus, l'usufruitier est estimé aux sept dixièmes et la nue propriété aux trois dixièmes de la propriété entière, telle qu'elle doit être évaluée d'après

les règles sur l'enregistrement ; au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue propriété, d'un dixième par chaque période de dix ans, sans fraction ; à partir de soixante-dix ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue propriété. Pour déterminer la valeur de la nue propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue propriété. L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière par chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.... »

La Commission ajouta à ce texte la modification suivante :

« Toutefois, dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins, si le droit, acquitté par lui, avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel. Mais cette restitution aura lieu dans les limites seulement du droit dû par celui-ci. Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété. »

Ce système n'échappe pas à l'arbitraire, puisqu'il repose sur des présomptions que la réalité peut démentir ; on peut objecter que la certitude est en de-

hors des règles habituelles de la vie et qu'il suffit au législateur pour prévenir un reproche, d'avoir indiqué des hypothèses générales et moyennes.

La réforme, a-t-on dit, ne laissera pas de diminuer les ressources du Trésor, car il y aura suppression du droit actuel d'usufruit. Cette objection est un éloge ; elle prouve que le législateur a fait œuvre efficace en supprimant l'iniquité du système précédent.

Le grief plus sérieux que soulève la réforme, c'est d'obliger le nu propriétaire à payer des droits sur une propriété dont il ne jouit pas. Peut-être serait-il préférable que l'usufruitier avançât tout l'impôt ? Mais cette avance l'obligerait à payer plus qu'il ne doit. La difficulté est donc délicate à résoudre.

Section II. — Obligation et libération.

CHAPITRE I^{er}

OBLIGATION

Le droit d'obligation est assis sur les sommes et valeurs qui font l'objet du contrat (1). Le droit fiscal frappe ainsi l'enrichissement théorique que le débiteur retire de son emprunt. Dans le langage courant, on ne saurait prétendre que le prêt enrichit le débiteur au détriment du créancier : ce serait une opinion paradoxale évoquant, tout au plus, le résultat accidentel d'un placement malheureux. Le prêt, en effet, est le produit normal et rémunérateur que procure au capitaliste le loyer de son argent ; il est également l'indice probable d'une situation nécessaire que révèle le débiteur en contractant son emprunt.

Il paraîtrait naturel que l'impôt frappât le créan-

1. Art. 14, n° 2 de la loi du 22 frimaire : « Pour les créances à terme, le droit est assis sur le capital exprimé dans l'acte et qui en fait l'objet. »

Art. 31 même loi : « Les droits emportant obligation... seront supportés par les débiteurs ».

cier, puisque c'est la richesse de celui-ci que le contrat met en relief. Cela permettrait du reste d'unifier vis-à-vis l'impôt les situations diverses du capitaliste ; acquérir et prêter sont deux opérations communes à l'administration d'un patrimoine ; or, la loi traite différemment le capitaliste, suivant qu'il achète ou qu'il prête ; dans le premier cas, elle le soumet à l'impôt ; dans le second, elle l'en décharge et s'adresse au débiteur. Système singulier, qui ne peut s'expliquer que par une application stricte des principes du droit.

Si l'impôt frappe l'acquéreur, c'est que l'acquéreur devient propriétaire de l'objet acheté ; s'il frappe également le débiteur, c'est que le débiteur devient propriétaire des deniers empruntés. Il s'agit, en effet, de sommes ou valeurs, c'est-à-dire de choses fongibles, qui, par le seul effet du prêt, deviennent la propriété temporaire, mais complète, de l'emprunteur (1).

La vente est un contrat consensuel (art. 1138, C. civ.), tandis que le prêt est un contrat réel et l'intérêt de la distinction c'est que les risques n'incombent à l'emprunteur qu'à compter de la tradition : « Le prêt est une de ces sortes de conventions où l'on s'oblige à rendre une chose et où par conséquent l'obligation ne se contracte que par la délivrance de la chose prêtée. » (2).

1. Art. 1893 C. civil.

2. Domat, lois civiles. I. titre 5, section I, n° 3.

Il n'importe pas à la formation du contrat que l'emprunteur reçoive entre ses mains la tradition réelle de la chose, il suffit qu'un tiers, un notaire par exemple, la reçoive en son nom (1).

De cette mutation de richesse, source unique du droit d'obligation, il résulte que ce dernier sera strictement limité dans ses applications. Ainsi, il restera étranger au commodat, car le prêteur à usage demeure propriétaire de la chose prêtée (art. 1877, C. civ.). Il ne s'appliquera pas aux obligations de faire, lesquelles ont pour objet « l'accomplissement d'un fait autre qu'une livraison effectuée en vertu d'une obligation de donner (Aubry et Rau, IV, § 299, p. 39). » Ces obligations ne révèlent pas une richesse qui se détache d'un patrimoine pour accroître à un second patrimoine. Elles constituent plutôt un louage de services dont l'inexécution se résout en dommages et intérêts, passibles du droit proportionnel d'indemnité (0,500/0).

La loi a restreint les cas d'exigibilité du droit proportionnel d'obligation. Il n'est dû que si l'obligation est contenue dans un acte qui la révèle et lui serve de titre. Il se sépare ainsi du droit de transmission, lequel n'est pas subordonné à la rédaction d'un acte.

Les obligations légales sont, en vertu de ce principe, exclues du droit proportionnel. La même

1. Cass. 20 août 1862. Sirey, 1862, I, 793.

exemption est refusée aux obligations alimentaires qu'un acte constate et réglemente. Cette jurisprudence, condamnable en théorie, se justifie par certaines considérations pratiques ; le créancier est dispensé, grâce à l'acte, d'obtenir contre le débiteur un jugement de condamnation ; de plus, l'acte volontaire individualise les prescriptions générales de la loi (Rép. périod, Garnier n° 902).

Le droit d'obligation n'est exigible que sur l'acte qui la crée : ce serait donc insuffisant qu'il lui servît de preuve : supposons qu'un acte portant quittance d'un prêt verbal, soit présenté à la formalité de l'enregistrement ; cet acte prouvera l'existence d'une obligation, mais d'une obligation normalement éteinte, puisqu'elle est payée : on ne pourra donc percevoir que le droit de quittance.

Ces restrictions aux applications du droit d'obligation, ne suppriment pas l'injustice d'un impôt qui taxe les citoyens à raison de la fortune de leurs créanciers. Ce système du législateur semble surtout pénible quand il frappe des emprunts dont le produit permettra au débiteur de terminer des contrats qui avaient eux-mêmes supporté les droits d'enregistrement. Les hypothèses fréquentes sont un emprunt destiné à solder un prix de vente ou à payer une créance échue. Le droit d'obligation fait alors double emploi ; il révèle, du reste, que le dé-

biteur est au-dessous de ses affaires et il frappe la pauvreté plutôt que la richesse.

Les actes d'obligation hypothécaire sont soumis à des droits fixes qui détruisent le principe de la proportionnalité. Sur un prêt de 500 francs, garanti par l'affectation d'une maison, voici la nomenclature des droits fixes perçus par le Trésor, jusqu'à la régularisation de l'acte :

Timbre de la minute	1.20	}	14,40
— de la grosse	3.60		
— des bordereaux	1.20		
— de l'état d'inscriptions . . .	1.20		
Timbre des registres du Conserva- teur et du bulletin, environ . . .	3.50	}	14,40
Timbre de la signification à la Com- pagnie d'assurance	1.20		
Droit fixe d'enregistrement sur cette signification	2.50		

Ce qui fait environ 3 0/0 du montant du prêt.

Pour une obligation, de 4000 fr. ; la proportion descend à 1.50 0/0. Le tableau précédent contient surtout des droits de timbre de dimension (1). Le caractère fixe de ces droits détruit forcément la proportionnalité de tous les contrats où ce timbre est employé. Les notaires sont assujettis à l'emploi du timbre de dimension, or les affectations hypothécai-

1. Le prix de ce timbre (0,60, 1,20, 1,80 etc.) varie suivant la dimension du papier.

res exigeant l'authenticité, il est donc naturel que l'exemple précédent, présente des éléments d'improportionnalité. Si l'obligation au contraire, eût été rédigée sous seings privés, les parties eussent employé un timbre proportionnel (0.05° par 100 fr. etc.), qui (son nom l'indique) permet de proportionner le droit de timbre aux valeurs exprimées.

Tarif du droit d'obligation. — L'article 69, § 3, 3° de la loi de frimaire fixe à 1 0/0 la quotité du droit d'obligation. Les lois postérieures n'ont pas aggravé ce tarif modéré qui atténue la nature injuste du droit d'obligation (1). La loi du 7 août 1850 (art. 9) avait même réduit de moitié le droit de 1 0/0, mais la loi du 5 mai 1855 (art. 15) a rétabli le premier tarif.

Le législateur n'a pas voulu entraver la circulation de l'argent et il a établi l'impôt en conséquence ; l'argent étant essentiellement mobile, ne devient productif que s'il circule, or, plus il changera de mains, plus il sera exposé à supporter l'impôt.

Un tarif élevé eût risqué, du reste, de soustraire à l'enregistrement, la majorité des contrats d'obligations. Les créanciers auraient préféré se confier à la solvabilité de leurs débiteurs plutôt que d'exiger des affectations hypothécaires qui nécessitent la

1. Le droit d'obligation s'élève à 1,25 0/0 y compris les décimes. Les billets à ordre, au porteur, etc., sont soumis à un tarif réduit (0 fr. 625 0/0).

double intervention des notaires et du fisc. Les produits du Trésor et la sécurité des affaires auraient été forcément atteints.

CHAPITRE II

QUITTANCE

La quittance suppose une dette, une créance, un contrat antérieur. Lorsque le contrat est un prêt, l'emprunteur est devenu, par l'effet de ce prêt, le propriétaire de la chose empruntée ; il en résulte qu'une nouvelle transmission de la valeur prêtée est nécessaire pour éteindre l'obligation dérivant du prêt. Celui qui paye se libère par la dation de choses à lui propres ; il fait entrer dans le domaine de son créancier un objet que celui-ci n'avait pas encore. C'est ce qu'exprime virtuellement l'art. 1238 C. civ., aux termes duquel « pour payer valablement, il faut être propriétaire de la chose donnée et capable de l'aliéner » (1). La quittance opère donc une transmission de valeurs qui entraîne l'exigibilité du droit proportionnel. « Ce qui le démontre, c'est l'assujettissement au droit fixe des décharges pures et simples : La décharge est un acte libératoire, car elle éteint l'obligation de celui qui est dé-

1. *Dictionnaire de l'Enregistrement*, v^o quittance.

chargé ; elle peut avoir pour objet une somme d'argent, car la disposition n'a rien de restrictif, mais son effet ne suppose aucune transmission, ni, par conséquent aucun paiement » (1).

Le droit de quittance est assis sur le total des sommes ou capitaux dont le débiteur se trouve libéré (art. 14 loi du 22 frim. an 7) (2).

Si cette libération du débiteur est la cause d'un enrichissement qu'éprouve le créancier, il semblerait que celui-ci dût supporter le droit de libération. Toutefois, l'article 31 de la loi de frimaire décide que les actes « emportant obligation, libération... seront supportés par les débiteurs » et cette charge du débiteur concorde avec un principe plus général qui grève du paiement des droits, les parties auxquelles « les actes ont profité. » Il est certain, en effet, que la quittance profite au débiteur qui, grâce à elle, peut opposer victorieusement au créancier, un titre libératoire.

En réalité, le droit de quittance atteint donc une transmission qui rend au capitaliste, le libre usage des capitaux dont il s'était momentanément privé ; n'est-ce pas un enrichissement, mais un simple mouvement de valeurs qui sert ici de fondement à l'exigibilité d'impôt.

Tarifs. — Aux termes de l'article 69, § 2, n° 11,

1. Championnière et Rigaud. Traité, t, II, n° 1.525.

2. Le droit de quittance est un droit d'acte.

de la loi du 22 frimaire an VII, les quittances, remboursements ou rachats de rente et redevances de toute nature, les retraits exercés en vertu de réméré, etc... sont tarifés au droit de 0 fr. 50 c. p. 100 francs (1).

L'article 9 de la loi du 7 août 1850 avait réduit le tarif à 0 fr. 25 c. pour 100, mais cette modération passagère fut supprimée par l'article 15 de la loi du 5 mai 1855. On peut regretter que le législateur n'ait pas maintenu le tarif réduit de 0,25 0/0. Cette réduction dans le taux de l'impôt se justifiait par la raison décisive que les sommes remboursées ont habituellement subi un droit proportionnel supérieur, au moment où la dette a pris naissance. De plus, la réduction du tarif devait avoir pour conséquence naturelle, l'augmentation du nombre des quittances soumises à l'enregistrement. L'extrême modération du tarif se recommande enfin par des motifs d'intérêt général, car il importe à la sécurité et au développement des affaires que les contestations ou les procès soient taris dans leur source et que le remboursement d'une dette ait comme résultat immédiat, la libération définitive et incontestée du débiteur.

1. Le droit actuel est de 0 fr. 50 0/0 plus les décimes, c'est-à-dire 0 fr. 63 0/0.

Nota. — Le droit de relief n'atteignait pas les rémérés; on regardait le réméré comme la conséquence d'une précédente mutation.

Section III. — Condamnation.

Le droit proportionnel exigible sur les jugements est double, et il atteint simultanément deux objets différents :

Le premier droit, dit « de condamnation » frappe l'acte du juge, condamnation, collocation ou liquidation, considéré en lui-même.

L'autre dénommé « droit de titre » frappe la convention non enregistrée, dont la sentence du juge sanctionne l'existence.

Celui-ci qui, d'après son objet, s'appelle droit de bail, de vente, d'obligation, de quittances ne fait qu'appliquer les principes fondamentaux d'exigibilité du droit proportionnel.

Celui-là, au contraire, qui n'atteint aucune transmission de valeur, n'est qu'une conséquence d'un ordre de payer donné par le juge, ou d'une opération déterminant les droits réciproques de créanciers ou de parties.

C'est donc par une dérogation aux principes généraux, que le législateur a tarifé du droit proportionnel les condamnations, collocations et liquidations qui, logiquement, n'auraient dû donner lieu qu'au droit fixe.

Le droit d'obligation et le droit de titre sont indé-

pendants l'un de l'autre ; parfois ils sont dus simultanément (exemple, Primus est condamné à payer mille francs pour loyers échus du bail d'immeubles, non enregistré que lui a consenti Secundus) ; mais il arrive souvent que l'exigibilité de l'un n'entraîne pas l'exigibilité de l'autre (exemple : Primus est condamné à payer 1.000 francs, pour solde du prix d'une vente enregistrée etc.)

Quel est le fondement du droit de condamnation ? La Cour de cassation considère ce droit comme une « indemnité de frais de justice » (1). Cette explication paraît insuffisante, car elle confirme un fait certain, savoir, que tous les impôts représentent en partie le prix des services que l'Etat rend aux citoyens. De plus, elle est hasardée, car elle érige en dogme, un prétendu principe que le législateur n'a pas exprimé.

Peut-être serait-il opportun de se reporter aux travaux préparatoires à la loi du 28 février 1872 et de citer cette idée qui fut émise, lors de la discussion du droit nouveau à appliquer aux ordres amiables : « *M. Rameau*. — Tout le monde sait ici que la procédure d'ordre a pour objet la distribution, entre les créanciers privilégiés ou inscrits, du prix d'un immeuble vendu ; — la loi fiscale a frappé d'un certain droit, la fortune, toutes les fois qu'elle se manifeste

1. Arrêt du 17 mars 1830. Instruction de la Régie, n° 1.320, § 2.

d'une certaine façon ; or, lorsque le créancier inscrit est colloqué dans un ordre judiciaire, c'est-à-dire, reçoit du juge le droit de percevoir une fraction du prix, il est, par cela même, constaté par l'Etat que ce créancier a une certaine fortune, au moins équivalente à la somme qu'il va toucher » (1).

Peut-être enfin, faut-il avouer que le législateur n'a pas su se soustraire aux idées féodales et que le droit de condamnation est un reflet de cette idée ancienne, suivant laquelle, la justice comptait parmi les sources normales des revenus du souverain.

A quelque opinion qu'on se range, le fondement de l'impôt n'apparaît pas comme clairement justifié, aussi peut-on dire du droit de condamnation qu'il est un droit superflu, parasite, incorporé arbitrairement à l'œuvre du législateur de l'an VII.

Tarifs. — Aux termes de l'article 69, § 2, n° 9, de la loi du 22 frimaire an VII, les jugements des juges de paix, des tribunaux civils, de commerce et d'arbitrage, de la police correctionnelle et des tribunaux criminels portant condamnation, collocation ou liquidation de sommes et valeurs mobilières, intérêts et dépens, entre particuliers (excepté les dommages-intérêts, tarifés à 20/0) étaient sujets au droit de 50 centimes pour 100 francs.

La loi du 26 janvier 1892 a apporté plusieurs modifications au texte de la loi de frimaire.

1. Garnier. *Rép. périodique*, n° 3.406, p. 201 *in fine*.

Ces modifications concernent l'assiette du droit et les tarifs exigibles. 1° *Assiette* : Les dépens ne sont plus compris parmi les sommes et valeurs sujettes au droit proportionnel (1).

2° *Tarifs* : Le tarif actuel de 0 fr. 50 0/0 est porté à 1 0/0 pour les jugements des juges de paix et conseils de prud'hommes ; 1.25 0/0 pour les décisions rendues, en matière commerciale, par les tribunaux de première instance, civils ou de commerce, les arbitres et les cours d'appel ; 2 0/0 pour les décisions rendues en matière civile, également par les tribunaux de première instance, les arbitres et les cours d'appel. Les dommages-intérêts prononcés, soit en matière de police, par les juridictions correctionnelles ou criminelles, soit en matière civile ou commerciale, par les tribunaux de première instance, civils ou de commerce, les arbitres et les cours d'appel, sont soumis au tarif de 3 fr. 0/0. Le tarif de 2 0/0 est maintenu en ce qui touche les dommages-intérêts prononcés par les juges de paix et les conseils de prud'hommes.

A considérer seules ces élévations de tarifs, elles sembleraient fâcheuses, puisqu'elles aggravent une taxe sévèrement appréciée ; mais, en les rapprochant du texte entier de la loi du 26 janvier 1892, on voit qu'elles sont précédées d'une suppression et

1. *Journ. off.* du 15 décembre 1891. Débats parlem. Chambre, p. 2.640, col. 1 et 2.

d'une diminution des droits fixes et qu'en concourant ainsi à proportionner les frais à l'importance des litiges, elles réalisent un effort efficace vers la proportionnalité générale de l'impôt.

Titre III. — Droit fixe.

§ 1. — Définition.

« Le droit fixe est appliqué à la classe nombreuse d'actes civils, judiciaires et extra-judiciaires, définis seulement par l'espèce de conventions qu'ils contiennent et sans considération pour la valeur intrinsèque de ces conventions. Pour que ces actes ne soient soumis qu'au droit fixe, il faut qu'ils ne contiennent ni obligation, ni libération, ni condamnation, ni collocation, ni liquidation de sommes et valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meublés ou immeubles » (1).

Ces actes ne constatent pas par eux-mêmes les mutations de richesse dont ils sont souvent le préliminaire ou l'indice. Certains d'entre eux sont soumis à l'enregistrement obligatoire : ce sont les actes publics et les donations testamentaires ; d'autres, le deviennent, par suite de leur production en justice ou de leur relation dans un acte public ; le surplus enfin, n'est présenté à l'enregistrement que par

1. Rapport fait par Crétet au Conseil des Cinq-Cents (Séance du 17 brumaire an VII).

la libre volonté des parties. Pour cette dernière catégorie, l'enregistrement est un service public, volontairement sollicité et pour lequel, le droit fixe est une rémunération. On s'est emparé de cette idée de salaire, pour la généraliser et dire de tous les droits fixes qu'ils constituent le salaire de la formalité. Il y a là une exagération évidente : on ne saurait appliquer l'idée de service aux actes dont l'enregistrement est obligatoire : rien ne prouve pour ces derniers que sans cette obligation, les parties les eussent présentés d'eux-mêmes à la formalité. On doit même supposer qu'aucun intérêt ne déciderait les parties à présenter les actes authentiques à la formalité : ceux-ci portent en eux-mêmes la date certaine, aussi l'utilité de l'enregistrement se bornerait-elle à cette hypothèse exceptionnelle, où la destruction des minutes d'un notaire procurerait à l'enregistrement, et sous certaines réserves, la force d'un commencement de preuve par écrit.

Le droit fixe est donc un véritable impôt et le souci qu'on prendrait de le dissimuler rappelle l'ancien contrôle dont le but fiscal était voilé sous des prétextes désintéressés.

Si les travaux préliminaires à la loi de Frimaire montrent cette idée de rémunération admise par le Législateur, ils prouvent cependant que ce dernier déduisait avec justesse les conséquences du principe : « La première idée qui s'offre à l'esprit, disait

Duchatel c'est que la formalité ayant le même caractère, à l'égard de tous les actes, non susceptibles de droit proportionnel, il n'y a généralement parlant, aucune raison de payer pour un acte plus cher que pour un autre » (1). Et Duchâtel complétait sa pensée en proposant d'assujettir les droits fixes à un tarif uniforme de 1 franc. C'est, en effet, une anomalie certaine que de vouloir concilier la diversité des tarifs avec l'idée d'une formalité; tout au plus, pourrait-on prétendre que si le droit fixe est un salaire, son tarif devrait varier avec la longueur de l'acte à enregistrer.

§ 2. — Tarifs.

Quelques modifications au projet furent introduites dans la rédaction définitive de la loi de Frimaire : on supprima les droits inférieurs à 1 fr. et l'on établit 7 séries de droits fixes dont chacune contenait alphabétiquement les actes qu'elle visait.

Les séries étaient de 1, 2, 3, 5, 10, 15, ou 25 francs. Ce système était imparfait, puisqu'il n'évitait pas les tarifs différents, mais il se recommandait par une habile simplicité qui soumettait aux droits fixes de 1 franc ou de 2 francs, les actes les plus habituels de la vie civile. Malheureusement, des lois postérieures compliquèrent la sage ordonnance

1. Rapport de Duchatel au Conseil des Cinq-Cents, séance du 6 fructidor an VI.

de la loi de Frimaire : une loi du 28 avril 1816 a surelevé certaines quotités et porté à dix le nombre des classes : les tarifs furent ainsi fixés : 50 centimes, 1, 2, 3, 5, 10, 15, 25, 50 et 100 francs. Une loi du 19 juillet 1845 a introduit deux nouvelles classes : 1 fr. 50 c. pour les exploits relatifs aux procédures civiles devant les juges de paix et 4 francs pour les avis des parents. Enfin, l'article 14 du décret du 28 février 1852 a frappé d'un droit fixe de 10 centimes, les obligations ou lettres de gage du Crédit foncier. La loi du 18 mai 1850 introduisit une aggravation particulière en modifiant les tarifs, non plus d'après la nature des actes, mais d'après la qualité d'actes civils, administratifs, judiciaires ou extra-judiciaires (1).

La loi du 28 février 1872 a créé une complication nouvelle : elle augmentait de moitié en sus les tarifs en vigueur, mais exceptait de cette innovation les actes extra-judiciaires. Il fallait donc une attention extrême pour plier les droits fixes aux modifications partielles et embrouillées de la législation. En outre, les classes du tarif, presque doublées, s'élevaient au nombre de dix-neuf et s'échelonnaient entre 15 centimes et 150 francs.

L'art. 2 de la loi du 19 février 1874 appliqua aux actes extra-judiciaires, l'augmentation de moitié en

1. Article 8 : « Le moindre droit fixe d'enregistrement pour les actes civils et administratifs est porté à 2 francs... »

sus et supprima les conséquences de la loi du 28 février 1872.

Aujourd'hui, la nature des actes ne comporte de distinction que quant au minimum des droits : il est de 3 francs pour les actes civils et administratifs et de 1 franc pour les actes judiciaires et extra-judiciaires. Nous terminerons, du reste, l'étude du droit fixe en exposant brièvement les modifications qui lui ont imposées des lois des 26 janvier 1892 et 28 avril 1893.

§ 3. — Étude critique.

La nombreuse diversité des tarifs a trouvé des défenseurs : ceux-ci ont prétendu que la variété des droits fixes obéissait à l'importance présumée des actes ; il ne saurait être question, en effet, d'asseoir le droit fixe sur les valeurs, puisque l'acte ne contient souvent aucune évaluation de ce genre. On s'efforce donc de distinguer les actes d'après les opérations civiles dont ils sont le reflet ; c'est ainsi que certains actes (les procurations, les notoriétés, les certificats de vie ou de propriété, etc.) sont l'instrument quotidien des affaires courantes et méritent par leur utilité, une modération de tarif. D'autres (les actes extra-judiciaires) sanctionnent le respect des conventions ou servent de préliminaire forcé

aux recours en justice : leur rôle indispensable nécessite un tarif atténué. L'importance de l'objet en litige détermine les degrés de juridiction ; l'influence de cette dernière sur les droits fixes est donc très équitable, puisqu'elle permet au salaire de croître d'après la valeur du service rendu. Certains actes offrent un caractère de solennité ou d'exception qui les isole et les désigne naturellement à une élévation de tarif.

Sans pousser plus loin la conciliation des tarifs avec les différents actes, il semble que le système de « l'importance présumée » établisse une sorte de progression abstraite qui diffère absolument de l'assiette réelle du droit proportionnel. Les bases du système manquent de solidité, elles s'appuient sur de subtiles distinctions que la réalité des choses sait souvent contredire ; il est vrai qu'un degré supérieur de juridiction justifie une élévation de droit fixe, car c'est la conséquence naturelle des avantages pécuniaires ou autres que les plaideurs espèrent retirer de cette juridiction. Mais c'est une hypothèse spéciale qui n'enlève pas aux autres droits fixes leur caractère arbitraire et incertain ; le testament, par exemple, est plus fortement tarifé que la procuration : le premier est le dépositaire légal de volontés du défunt, le second n'est que la formation d'un mandat écrit ; toutefois il est fréquent que, malgré la diversité des pays, le testament transmette un

patrimoine insignifiant, tandis que le mandat règle les clauses d'administration d'une importante for-

On remarquera enfin que le mot salaire appliqué tune (1).

au droit fixe est plus spécieux qu'exact : le salaire obéit aux lois changeantes des offres et des demandes et peut varier pour un même travail, suivant les influences qui établissent les prix ; le droit fixe, au contraire, frappe avec égalité les actes de même nature et se conforme ainsi à la certitude rigoureuse qu'un impôt doit contenir.

Si on ne saurait refuser au droit fixe la qualité d'impôt, il est plus difficile de le ranger parmi les groupes généraux des impôts directs et des impôts indirects ; il occupe une place à part, puisque ni le capital, ni le revenu ne servent de base pour sa perception ; toutefois, il intervient non pas périodiquement, mais à l'occasion d'un acte et il se rapproche par là des impôts indirects. Ce qui complète sa regrettable originalité, c'est cette fixité inflexible, contre laquelle se brise la proportionnalité : quels que soient les effets dont l'acte est susceptible et le but auquel il peut servir, le tarif demeure immuable et rien ne saurait le modifier. De plus, l'article 11 de la loi de Frimaire, appliqué aux droits fixes entraîne

1. Le testament olographe fait, du reste, foi de sa date, indépendamment de son enregistrement (art. 970 Code civil). En ce sens, la majorité des auteurs.

une superposition d'impôts bizarre, excessive et qui détruit même cette sorte de progression abstraite sur laquelle s'appuie la diversité des tarifs. On peut se demander si le législateur, en promulguant cet article ne visait pas exclusivement le droit proportionnel. On remarquera, en effet, que l'article 10 prévoit deux hypothèses où les clauses d'un acte sont reliées l'une à l'autre par un lien de dépendance nécessaire ; dans ces deux cas, dispose l'article, il n'y a pas lieu à plusieurs droits particuliers d'enregistrement ; tel est le principe, auquel l'article 11 apporte un tempérament : « mais lorsque, « dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire « ou extrajudiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement « les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles, et selon son espèce, un droit particulier. La « quotité en est déterminée par l'article de la présente dans lequel la disposition se trouve classée, « ou auquel elle se rapporte. » L'article 11 formerait ainsi un développement rationnel à l'article précédent. Ce n'est pas que la règle des dispositions indépendantes ne dût jamais s'appliquer aux droits fixes ; seulement il faudrait la limiter aux cas expressément prévus par la loi (1). Le législateur a,

1. Art. 68 de la loi du 22 frimaire an VII, § 1^{er}. 1^o Il est dû un droit pour chaque renonçant et pour chaque succession à laquelle on renonce ; 2^o il est dû un droit pour chaque

du reste, strictement énuméré les cas où le droit fixe subit le principe des dispositions indépendantes, il en résulte un argument *a contrario* que fortifie le caractère *strictis interpretationis* qui domine les lois fiscales.

On comprendrait facilement que le législateur eût différemment traité les dispositions indépendantes, selon qu'il s'agirait du droit proportionnel ou du droit fixe ; le premier est assis sur les valeurs et il doit en principe atteindre toute disposition qui manifeste une mutation de richesse, le second est une formalité fiscale dont le tarif obéit à la nature des actes et non pas à la valeur des intérêts révélés.

Toutefois, l'opinion contraire est généralement admise : « La règle des dispositions indépendantes
« est une application juridique de la proportionnalité
« de l'impôt ; les parties ne sauraient sans mécon-
« naître cette règle de péréquation être admises à réu-
« nir dans un seul acte, pour payer un droit moin-
« dre, des conventions qui, séparées, seraient pas-
« sibles, chacune d'un droit particulier (Rapport de
« M. Boulanger au nom de la Commission des Fi-
« nances) » (1).

acceptant et pour chaque succession. § 2, 1^o il est dû un droit pour chaque vacation (inventaire)... etc.

1. Séance du 18 mars 1893. Docum. parlem. annexe 88, Session 1893, p. 152.

§ 4. — Etude pratique de quelques droits fixes au point de vue de leur disproportionnalité.

Passer en revue tous les droits fixes serait un travail inutile qui entraînerait de continuelles redites; il semble donc suffisant de citer quelques droits fixes sur lesquels se réunissent les plus fortes preuves d'improportionnalité.

2) Acceptations de transports et délégations de créances.

Aux termes du § 1^{er}, N° 3 de l'art. 68 de la loi du 22 frimaire an VII, sont enregistrées au droit fixe, les acceptations de transports ou délégations de créances à terme, faites par acte séparé, lorsque le droit proportionnel a été acquitté pour le transport ou la délégation, et celles qui se font dans les actes mêmes de délégation de créances aussi à terme.

Cet article a soulevé de sérieuses controverses qui ne gardent qu'un intérêt rétrospectif; suivant certains auteurs, le droit fixe d'acceptation était dû, même si l'acceptation et le transport se produisaient dans le même acte (1). Suivant une autre opinion, le droit fixe n'était exigible que dans l'hypothèse formelle, prévue par l'art. 68, § 1^{er} N° 3 de la loi de frimaire (2). Le premier système d'abord approuvé par la Régie (Instruction 1270) fut nettement re-

1. Demante, 409.

2. Championnière et Rigaud, 1205.

poussé par plusieurs jugements dont le dernier, rendu à Rambouillet le 17 février 1860, sert maintenant de règle certaine à l'administration (Instruction 2187, § 6).

La cession d'une créance de 100 francs est assujettie au droit proportionnel de 1 fr. 25 cent. pour 100 ; l'acceptation non simultanée du transport est tarifée à un droit de 3 fr. 75 cent. dont la fixité résiste à l'importance de la somme cédée.

Il y a là un abus dont les exemples qui suivent démontreront la gravité (1). Dans certains départements de propriété morcelée, les cultivateurs, obligés de réaliser leur avoir, fractionnent leurs immeubles en petites parcelles qu'ils vendent par adjudication publique ; puis ils cèdent à des capitalistes, les prix de vente, non payés et dont le total varie souvent entre 2 et 10 mille francs.

Si le prix dû par quinze acquéreurs est de 3000 francs, le droit fixe d'acceptation, se monte à 56 fr. 25 cent. tandis que le droit proportionnel n'est que de 37 fr. 50 cent. car on perçoit autant de droits fixes qu'il y a d'acquéreurs de parcelles distinctes.

En supposant la somme de 3000 francs due divisément par 30 personnes différentes, ce qui se voit à la campagne, le droit proportionnel sera toujours de 37 fr. 50 cent. mais le droit fixe s'élèvera à

1. Dujardin, les *Droits d'Enregistrement* pages 44 et suivantes.

112 fr. 50 cent. Or, l'acceptation du transport d'une créance d'un million, due par une seule personne est enregistrée moyennant 3 fr. 75 cent. Le droit fixe d'enregistrement est donc non seulement improporcionnel, mais encore progressif en raison inverse des fortunes ou des valeurs.

c) Procurations, autorisations, récépissés et décharges.

Le tarif de 3 fr. 75 cent. s'applique aux procurations, autorisations maritales, récépissés et décharges. Cette somme est insignifiante pour les gens fortunés, mais, pour les autres, elle devient souvent excessive, eu égard à l'objet de l'acte tarifié. « Le « notaire qui rédige une procuration, une décharge, « rend un service à l'occasion duquel, la Régie dont « le concours est à peu près inutile, perçoit au nom « de l'Etat un salaire parfois supérieur à celui qui « est dû à l'officier public. Est-ce logique, rationnel, « admissible même au point de vue du simple bon sens ? (1)

Un pauvre ouvrier ne sachant ni lire, ni écrire, reçoit un legs de 100 francs d'un cousin qu'il a laissé au pays, on lui demande une procuration, il la faut authentique, puisqu'il ne sait pas signer son nom, le fisc prélève 4 fr. 35 cent. (y compris le droit de timbre). Plus tard, il faudra une décharge sur laquelle, on percevra pareille somme pour droit de

1. Dujardin, p. 47.

timbre et d'enregistrement. Qu'on ajoute à ces droits fixes, le droit de délivrance de legs (0.25 0/0), et celui de mutation (8,75 ou 10 0/0), on constate que ce legs de 100 francs, aura subi un retranchement de 18 à 19 francs.

Le principe des dispositions indépendantes est fréquemment appliqué en matière de mandat; on décide qu'il est dû autant de droits fixes qu'il existe de mandants ou de mandataires ayant des intérêts et des obligations distincts. Les successions offrent une manifestation curieuse de cette règle de la pluralité : les cohéritiers, en effet, qui surveillent une succession sont unis entre eux par une communauté d'intérêts qui justifie l'unité de perception sur tous les actes qu'ils passent en commun, en vue de recueillir et de liquider l'hérédité. Mais il n'en est ainsi qu'autant que la succession est acceptée, car la renonciation en rendant les renonçants étrangers à l'hérédité, a précisément pour effet de disjoindre leurs intérêts et de faire cesser toute espèce de communauté entre eux (1). Comme conséquence de cette jurisprudence, on frappe d'un seul droit fixe les mandats collectifs d'acceptation, mais on assujettit les mandats de renonciation, à autant de droits fixes qu'il y a de renonçants. Le raisonnement paraît subtil, puisque le mandat règle une renonciation future qui n'empêche pas, avant de se produire, que

1. Dictionnaire de l'enregistrement, V^o *Mandat*, n^o 86.

les héritiers soient saisis de l'hérédité et comme tels, aient des intérêts communs. Le principe de la pluralité semble ici particulièrement pénible : les renonciations sont l'indice habituel d'une succession onéreuse que les héritiers redoutent d'endosser et pour laquelle l'exagération du droit fixe constitue un impôt inique qui grève la pauvreté (1).

Poursuivons l'examen de quelques droits fixes :

Le cautionnement est passible du droit proportionnel de 50 centimes par 100 francs ; le certificateur de caution garantit la solvabilité de la caution elle-même. La convention qui se forme entre lui et le créancier est tarifée à 3 fr. 75 cent., quelle que soit l'importance de la somme garantie ; il serait inutile de s'appesantir sur cette anomalie.

La ratification est un procédé fréquent qu'emploient les petits propriétaires afin d'éviter les frais d'une formalité judiciaire : des majeurs se portent fort d'un mineur et celui-ci ratifie l'acte, après sa majorité. L'acte ratifié est soumis à un droit unique, s'il profite à une seule personne ou à plusieurs co-intéressés et à des droits multiples s'il concerne plusieurs personnes ayant un intérêt distinct. L'administration et les tribunaux ont fréquemment appliqué ce principe aux adjudications en détail d'im-

1. Cette critique est largement atténuée par la loi du 28 avril 1893 (*Instruction* n° 2838) ; elle ne subsiste que pour les renonciations notariées.

meubles : une adjudication de cette nature est passible d'autant de droits qu'il y a d'acquéreurs distincts et non solidaires (1). M. Dujardin (*loc. cit.*), donne un exemple emprunté à la pratique coloniale : Vingt parcelles de biens ruraux ont été vendues par un seul acte, à vingt acquéreurs, moyennant le prix de 3.000 francs environ, par dix cohéritiers dont un seul était mineur, mais peu éloigné de sa majorité. La ratification du contrat par ce dernier, a donné lieu à la perception de 20 droits fixes de Fr. 3 75
soit 75 »

Lors de la transcription du bureau des hypothèques, le conservateur a dû percevoir, par application du principe de la pluralité, vingt droits à transcription, soit 25 »
Total, sans compter les droits de timbre. 100 »

Cette somme de 100 fr. fut donc prélevée, à raison d'un acte de ratification portant sur *la dixième partie* d'un prix de vente de 3.000 francs. Que l'on suppose une affaire d'une importance dix fois moindre, ou dix fois plus considérable, l'impôt sera toujours le même, d'où résulte encore, comme une conséquence mathématique, la progressivité en raison inverse des valeurs.

Les inventaires sont assujettis à un droit fixe de

1. Jugements d'Arcis-sur-Aube, 15 juillet 1842 (J. E 13,063-1), de Clermont, 16 février 1843 (J. E. 13,176).

de Charon

3 fr. 65 cent. qui est perçu sur chaque vacation (1). Le droit est donc stable, d'après la longueur du travail, or les masses obérées ou grevées de dettes, sont habituellement les plus longues et les plus difficiles à inventorier.

Voici deux exemples également fournis par M. Dujardin (2).

L'inventaire d'une succession, comprenant un actif de 2 à 3 cent mille francs, net de tout passif, a été fait en dix vacations et rédigé sur neuf feuilles de papier timbré de 1 fr. 80. Il a été perçu en droits fixes d'enregistrement

ci.	37 50
Timbre	ci. 16 20

Total des droits payés au Trésor 53 70

Un autre inventaire, relatif à une communauté et à une succession offrant un actif contesté d'une quinzaine de mille francs, grevé d'un passif d'environ dix mille, a été rédigé en dix vacations, également, sur sept feuilles de papier timbré de 1 fr. 80. Droits payés au Trésor :

Enregistrement.	37 50
Timbre.	12 60

Ensemble. 50 10

Si l'on prend en considération l'importance des deux masses, on voit que dans la première espèce,

1. Art. 68, § 44, n° 4 de la loi du 22 frimaire an VII.

2. Dujardin, p. 55.

l'impôt est de 2 dix millièmes pour 100 francs, et dans la seconde de 1 pour 100. Il n'y a aucune proportion. Il arrive, du reste, que l'inventaire soit accompagné d'une levée de scellés ; la formalité des scellés est une mesure indispensable pour conserver les droits des incapables et des absents ; or, les procès-verbaux de scellés sont soumis à un droit fixe qui se multiplie par le nombre des vacations (1). L'article 24 de la loi du 28 avril 1893 « a réduit de moitié le droit de 6 fr. établi par les articles 5 de « la loi du 19 juillet 1845 et 4 de la loi du 28 février « 1872... pour les procès-verbaux d'apposition, de « reconnaissance et de levée de scellés. » C'est une atténuation insuffisante, car le droit fixe d'inventaire et de scellés ne repose sur rien : il n'atteint pas le capital qui supporte les droits de mutation, il n'atteint pas le revenu qui supporte les contributions foncières ou autres ; il ne rend aucun service, puisque la forme solennelle des procès-verbaux d'inventaire et de scellés suffit largement à assurer leur sécurité. Et si l'on doit parler de salaire de la formalité, il faut reconnaître à celui-ci une influence dangereuse : il entrave, en effet, l'accomplissement des inventaires et comprime ainsi un des secours les plus efficaces dont puisse disposer le fisc, pour

1. En matière de faillite une exception est accordée par l'art. 11 de la loi du 24 mai 1834 ; un seul droit fixe est dû « quel que soit le nombre des vocations. »

déjouer la fraude et contrôler les déclarations et évaluations des parties.

L'énumération de tous les droits fixes provoquerait la continuelle redite de ces critiques d'improportionnalité. — C'est ainsi que la transaction, qui porte sur une valeur de 100 fr. est soumise au tarif de 5 fr. 63 pour 100, mais ce tarif deviendrait 56 centimes pour 100 si la valeur s'élevait à 1.000 fr. De même, le testament du pauvre et celui du riche sont soumis à un tarif dont la fixité engendre l'injustice.

Ce qui aggrave les effets du droit fixe, c'est que son action ne se limite pas aux actes exclusifs du droit proportionnel, il se répand à travers les actes de mutations et les alourdit de droits parasites qui sont autant d'obstacles à la proportionnalité. La règle des dispositions indépendantes se combine alors avec celle des conventions innomées et toutes deux expliquent l'abus des droits fixes. Le principe des dispositions indépendantes est posé par l'art. 11 de la loi du 22 Frimaire an VII; celui des conventions innomées est déterminé de la manière suivante par l'article 68, § 1, n° 51 de la même loi; sont sujets au droit fixe de 1 fr. (aujourd'hui 3 fr. 75 avec les décimes) « tous les actes... qui ne se trouvent pas dénommés dans aucun des paragraphes « suivants, ni dans aucun article de la présente, et « qui ne peuvent donner lieu au droit proportion-

« nel. » La Régie s'appuie sur ces textes pour frapper d'un droit fixe toutes les conventions innomées qui ne lui paraissent pas être la conséquence nécessaire de la convention principale. En voici un exemple : le donataire d'un immeuble avec défense d'aliéner, du vivant du donateur, sans le consentement de ce dernier, vend la propriété avec ce consentement.

L'intervention du donateur à l'acte de vente donne lieu à la perception d'un droit de 3 fr. 75, comme disposition indépendante. Est-il bien vrai ici que l'indépendance soit évidente et ne peut-on pas soutenir que cette intervention du donateur est la condition indispensable de la validité de l'aliénation? Les contrats de mariage contiennent fréquemment des dispositions éventuelles dont l'effet est subordonné à une condition ou à un événement. Elles sont soumises à autant de droits fixes qu'il y a de donateurs. Si la donation demeure sans effet, les droits fixes perçus restent acquis au Trésor (art. 60 de la loi du 22 Frimaire an VII); si elle se réalise, elle supporte un droit de mutation qui, en se greffant au droit fixe déjà perçu, entraîne une proportionnalité à rebours. — Qu'on suppose, en effet, à l'objet donné une valeur variable et le poids de l'élément fixe, ajouté au droit proportionnel, pèsera en raison inverse des augmentations de cette valeur. Les dispositions secondaires que frappe le

droit fixe, sont souvent dissimulées dans la clause principale de l'acte; elles grossissent alors l'impôt contre toute prévision des parties: d'autant plus que le tarif relativement modéré du droit fixe favorise ces perceptions accessoires dont la multiplicité offre au Trésor une source réelle de profits; c'est, du reste, son rendement productif qui permet au droit fixe de résister aux attaques que mérite son improporcionnalité. — Enfin, le droit fixe ne reposant sur rien, il n'y a pas à redouter que ses modifications de tarifs atteignent spécialement telle ou telle manifestation de la richesse; il constitue ainsi un impôt étrange qui demeure en dehors des phénomènes économiques du pays: cela explique ces bouleversements de tarifs que depuis la loi du 22 frimaire an VII, le législateur a pu employer sans mesure et impunément.

§ 5. — Loi du 26 janvier 1892.

La loi du 26 janvier 1892 représente la première attaque efficace qui ait ébranlé le faisceau compact des droits fixes. Dégrevier les petits procès et proportionner l'impôt à l'importance du litige ou des intérêts, telle fut l'idée générale de cette loi. Lors de la discussion, M. Brisson, apôtre de la réforme, disait avec raison: « Vous n'ignorez pas quels sont

1. Dujardin, page 54.

« les deux vices principaux des frais de justice ac-
« tuels ; le premier est une criante improportion-
« nalité que la multiplicité des droits fixes, par cela
« seul qu'ils sont fixes, a entraînée de tout temps ;
« le second, c'est la superposition d'une série d'im-
« pôts frappant le même litige, le même objet, c'est-
« à-dire la même valeur, sous la forme de droits
« sur les actes de procédure, de droits d'enregis-
« trement, de droits de timbre, de droits de greffe,
« de droits de jugement proportionnels et fixes, ces
« derniers droits fixes sur les jugements aggravés
« jusqu'à en être ridicules, par ce qu'on appelle les
« dispositions indépendantes » (1).

Les jugements justifient par leur nature, la superposition des impôts. Le dispositif, en effet, est cette partie de la sentence qui exprime la décision prise, la mesure ordonnée, la condamnation prononcée par le juge. La même affaire peut offrir à résoudre des questions très diverses de forme, de fond ou d'accessoires. Chacune d'elles peut réclamer une décision et ces décisions réunies constituent le jugement. L'enchaînement qui le relie ne crée pas leur indivisibilité, car elles sont présumées constituer des jugements séparés, c'est ce qui exprime l'adage, *tot capita, tot sententiæ*. Il en résulte que frapper les différents chefs d'un jugement formait

1. *Discussion*, séance du 12 décembre 1891, Chambre.

une application naturelle de l'article 44 de la loi du 22 frimaire an VII.

La réforme des frais de justice n'est pas une idée nouvelle. Une Commission fut chargée, dès 1862, de refondre le Code de procédure civile, elle acheva son travail en 1868, mais les événements de la guerre empêchèrent tout résultat. Une commission extra-parlementaire nommée en 1883, un projet de M. Brisson déposé le 19 octobre 1886, s'occupèrent spécialement des actes de justice. Ces derniers forment la base du Code de procédure civile, il eût donc semblé naturel qu'on modifiât celle-ci en même temps que ceux-là. Toutefois, la refonte du Code de procédure est une œuvre longue et complexe qu'il fut nécessaire d'isoler, afin d'entreprendre sans retard une réforme fiscale que l'opinion publique réclamait de longue date et à juste titre.

La loi du 26 janvier 1892 est une atténuation au projet que M. Brisson déposa à la Chambre, le 27 janvier 1891. Ce projet supprimait tout impôt, tout frais de justice entre l'assignation et le jugement ; les droits à payer au Trésor se réduisaient ainsi à deux articles : le coût de l'assignation et le droit proportionnel perçu sur le jugement. « Cette « simplicité présentait un très grand avantage pour « le plaideur qui, en quelque sorte, pouvait faire

1. Séance du 12 décembre 1891. Chambre (Discours de M. Brisson).

« son état de frais lui-même et même le faire
« d'avance, avant de s'engager dans un procès » (1).
La Commission du Budget étudia le projet et le sou-
mit à plusieurs modifications. Cette facilité accordée
aux plaideurs de poursuivre l'instance sans bourse
déliar, semblait devoir accroître les incidents de
procédure et provoquer les transactions à la veille
du jugement. La Commission prétendait éviter ce
danger en imposant aux plaideurs une consignation
préalable au jugement.

La juridiction et l'importance du litige auraient
fixé le chiffre de la somme à consigner. Le greffier
devait recevoir le dépôt, en être comptable et le ver-
ser, chaque mois, au receveur. Quelle que fût l'issue
du procès, la somme consignée serait demeurée
acquise au Trésor, celui-ci faisait ainsi une très dure
application de l'article 60 de la loi du 22 frimaire,
an VII.

Le projet de M. Brisson de la commission du bud-
gét, aboutissent au contre-projet transactionnel du
14 novembre 1891 qui s'est directement réalisé par
la loi du 26 janvier 1892.

Les mesures nouvelles édictées par cette loi con-
sistent dans l'abolition presque complète des droits
de greffe perçus au profit du Trésor, dans la sup-
pression ou la réduction d'un certain nombre de
droits fixes de timbre et d'enregistrement et enfin
dans l'augmentation des droits proportionnels en

vigueur et la création d'un nouveau droit, également proportionnel, applicable à certains actes nommément désignés (1).

a) *Droits de greffe*. — L'article 4 de la loi supprime les droits de greffe de toute nature, perçus au profit du Trésor, dans les justices de paix, les tribunaux civils ou de commerce, et les cours d'appel. Cette énumération limitative excepte de la réforme les droits perçus aux greffes de la Cour de cassation et de la Cour des comptes, ainsi qu'au secrétariat du Conseil d'Etat (2). Quant aux greffiers, ils ne voient pas leur situation changée, leurs émoluments restent en dehors des innovations de l'article 4 de la loi (3).

Les droits de greffe sont les plus anciens droits perçus sur les actes judiciaires. Bosquet qui retrace leurs origines dans son dictionnaire, cite une ordonnance de 1319 dans laquelle Philippe le Long réunit les droits de greffe au domaine royal, puis reconnaît au roi, le droit d'en fixer et prélever tout ou partie des émoluments. Les droits de greffe, supprimés par l'assemblée constituante, furent rétablis sous une forme nouvelle par la loi du 21 ventôse an VII. Ces droits fixes consistaient : « 1° dans

1. *Instruction de la Régie*, n° 2.816.

2. Rapport de M. Trarieux au Sénat sur l'art. 4.

3. Déclaration du commissaire du gouvernement. Séance du 14 décembre 1891. *Chambre J. Off.*, Débats parlementaires, p. 2.629.

« celui perçu, lors de la mise au rôle de chaque
« cause ; 2° dans celui établi pour la rédaction et
« transcription des actes ; 3° dans le droit d'expé-
« dition des jugements et actes » (art. 2 de la loi) (1).
La suppression, édictée par l'article 4 de la loi du
26 janvier 1892 s'étendit sans exception à tous ces
droits.

b) Actes d'avoué à avoué. — Les actes de procé-
dure d'avoué à avoué devant les tribunaux de pre-
mière instance et les cours d'appel, ainsi que les
exploits de signification de ces actes, sont dispensés
de la formalité du timbre et de l'enregistrement par
l'article 5 de la loi.

Les droits fixes de 0 fr. 75 et de 1 fr. 50 édictés
par les articles 41, n° 1 et 42 de la loi du 28 avril
1816, modifiés par l'article 2 de la loi du 19 février
1874, cesseront donc d'être perçus.

Il faut contenir l'exemption dans les strictes li-
mites de la loi et ne l'étendre ni aux cahiers de
charge, placards en matière de ventes judiciaires et
autres actes d'avoué qui ne signifient pas, ni à ceux
qui pourraient être signifiés à partie (qualités des
jugements et arrêts par défaut), ni aux significations
de partie à partie.

1. L'art. 3 de la loi énonce les tarifs de la mise au rôle :
5 fr. 3 fr. 1 fr. 50 suivant les cas. L'art. 5 énumère les actes
soumis au droit de transcription et de rédaction : tarif uni-
forme, 1 fr. 25 sauf l'aggravation spéciale aux enquêtes. Les
art. 6, 7, 8 et 9 appliquent au droit d'expédition : 2 fr., 1, 25
1 fr. par rôle suivant les cas.

Les significations de conclusions sont l'objet d'une mesure spéciale, elles contiennent fréquemment des énonciations propres à faciliter la répression de la fraude et l'exacte application de l'impôt, aussi l'article 18 de la loi les soumet-elles à un visa obligatoire que le receveur leur confère dans les 4 jours de la signification.

c) *Exploits autres que ceux contenant signification d'actes d'avoué à avoué.* — La double formalité du timbre et de l'enregistrement est maintenue par tous les exploits qui ne rentrent pas dans la catégorie des actes de procédure d'avoué à avoué visés par l'article 5 (1). Mais pour certains d'entre eux (instances en matière civile devant les juges de paix « jusques et y compris les significations de jugements définitifs »), le tarif des droits d'enregistrement auxquels ils sont soumis, est réduit à 1 franc (2) ; pour d'autres enfin, les articles 6, 7 et 8 de la loi le diminuent d'un tiers. Cette seconde classe comprend les ins-

1. Le mot « procédures » équivaut ici au mot « instances » et suppose qu'il y a procès. Cette interprétation résulte des explications échangées au Sénat dans la séance du 19 janvier entre MM. Godin, Trarieux et le commissaire du gouvernement (Débats. Sénat, p. 50, col. 3). Il n'y a donc pas lieu d'appliquer la réduction aux sommations préalables aux avis de parents, etc. (Maguero. Code annoté, 3^e édition 1897, p. 2, note 4).

2. Le projet du gouvernement portait : « Est réduit à un franc le droit d'enregistrement de 2 fr. 25... » Le sens de cette disposition est maintenu par la loi actuelle. (Voir art. 45 de la loi du 19 juillet 1845).

tances suivies devant les conseils de prud'hommes (droit de 0 fr. 75 abaissé à 0 fr. 50), les exploits relatifs aux instances suivies en matière civile ou commerciale devant les tribunaux de première instance et les cours d'appel (1), les exploits relatifs aux procédures d'ordre judiciaire, de contribution, judiciaire et de vente judiciaire, (la procédure de purge légale n'est pas comprise dans cette énumération ; un amendement de M. Lacombe, tendant à l'en faire profiter a été repoussé par le Sénat (2).

d) Suppression, quant aux jugements et arrêts, des dispositions de l'art. 11 de la loi du 22 frimaire an VII.

— Le principe des dispositions indépendantes s'explique parfaitement pour le droit proportionnel, car il serait contraire à la proportionnalité que ce droit frappât dans le même acte, la manifestation principale de la richesse, mais demeurât étranger aux autres, sous prétexte qu'elles sont insérées accidentellement à l'acte et ne changent pas le caractère du contrat. Mais on ne saurait concilier ce principe avec les applications du droit fixe. Il s'agit ici du prétendu salaire de la formalité, or, cette formalité indivisible est donnée à l'acte tout entier par le seul fait de l'enregistrement et quel que soit le nom-

1. C'est le rétablissement des tarifs en vigueur, à l'époque de la mise à exécution de l'art. 2 de la loi du 19 février 1874 (*Instruction* n° 2.480).

2. Séance du 19 janvier 1892, Déb. parl. p. 51, col. 2.

bre de ses dispositions ; à la formalité unique, devrait donc correspondre un seul salaire dont le tarif serait déterminé par celle des dispositions de l'acte, qui prise isolément, eût encouru le droit le plus élevé. Que si la disposition sujette au droit fixe est insérée dans un acte soumis au droit proportionnel, l'exigibilité du droit fixe constitue un double emploi ; la formalité, en effet, étant indivisible, le droit proportionnel est censé l'avoir payée en entier, aussi le maintien du droit fixe ne s'explique-t-il que par une mesure de rigoureuse fiscalité.

Ces principes généraux s'appliquent à tous les cas d'exigibilité des droits fixes d'enregistrement, mais l'article 11 de la loi du 26 janvier 1892 a spécialisé et réduit les réformes, aux seuls jugements et arrêts. Voici le texte de cet article : « § 1 Sont
« affranchis de la pluralité édictée par l'article 11
« de la loi du 22 frimaire an VII, dans les juge-
« ments et arrêts, les dispositions indépendantes
« et non sujettes au droit proportionnel. § 2 Aucun
« droit fixe ne pourra jamais être perçu sur un ju-
« gement ou arrêt, renfermant une ou plusieurs dis-
« positions passibles du droit proportionnel. » Il convient de remarquer sur l'hypothèse du § 2, que la dispense n'a pas pour objet telle disposition prise en particulier, à l'exclusion de telle autre ; de sorte qu'en principe, toutes sont virtuellement sujettes à l'impôt, avec cette réserve, que celui-ci

atteindra, le cas échéant, la disposition soumise au plus fort tarif. Cette interprétation fut consacrée en termes formels, au cours de la discussion (1).

L'article 11 de la loi du 26 janvier 1892 doit être combiné avec l'article 17 de la même loi, lequel établit un droit minimum qui est un véritable droit fixe à percevoir sur les jugements et arrêts, lorsque le chiffre du droit proportionnel n'atteint pas ce minimum. Le taux au-dessous duquel le droit proportionnel ne peut pas descendre, supporte douze classifications variant de 1 fr. à 150 fr. Les justices de Paix bénéficient du tarif réduit de 1 fr.; les tribunaux de Commerce donnent lieu aux droits de 4 fr. 50, 5 fr. ou 10 fr.; les tribunaux de première instance, aux droits de 4 fr. 50, 5 fr., 7 fr. 50, 10 fr. 20, 22 fr. 50 ou 75 fr.; les arrêts des cours d'appel sont frappés des droits de 25 fr., 30 fr. 37 fr. 50 et 150 fr. — Ces différents tarifs sont établis d'après l'importance présumée des arrêts ou jugements, c'est, du reste, la seule hypothèse où le taux du droit fixe, basé sur l'importance présumée des actes, ne soit pas une conception arbitraire; il est évident, en effet, qu'à un degré supérieur de juridiction correspond un intérêt plus élevé, réclamant, par conséquent, un service plus important de la justice, pour le salaire duquel se justifie la

1. *J. Off.* du 20 janvier 1892. *Débats parlem.*, Sénat, p. 51 et 52.

majoration des tarifs. — Toutefois, la diversité des tarifs s'étend aux jugements et arrêts qui sont rendus par une même juridiction, c'est ainsi que les jugements des tribunaux de première instance peuvent varier entre le tarif de 4 fr. 50 et celui de 75 fr. Cependant, il semble naturel, dans la généralité des cas, que l'élévation des tarifs ait été provoquée par la rareté de certaines instances (séparations de biens et de corps ; 22 fr. 50, adoption et divorce : 75 fr.) ou par le désir de frapper durement, les demandes en justice mal fondé (débouté de demande 10 fr. ou 20 fr.)

En résumé, la loi nouvelle fait table rase de tous les droits fixes perçus sur les actes judiciaires, en vertu de la législation antérieure ; les actes exemptés d'un tarif spécial ne sont donc soumis qu'au droit fixe ordinaire de 1 fr., 4 fr. 50, 5 fr., 7 fr. 50 ou 25 fr., suivant les juridictions. Cette particularité provoque de curieux résultats : les actes de tutelle officieuse dressés par le juge de paix étaient assujettis au droit fixe de 75 francs, par les lois des 28 avril 1816 (art. 48, 1^o) et 28 février 1872 (art. 4) ; ces actes ne sont soumis, aujourd'hui, qu'au droit fixe de 1 fr.

La loi du 26 janvier 1892 se classe parmi les meilleures qu'ait promulguées la troisième République : elle s'efforce de faciliter la justice en la rendant accessible aux petites bourses, de plus, elle atténue

cette improportionnalité dont les droits fixes présentent une complète réalisation ; on doit donc espérer que le législateur complètera ses réformes, sinon par la suppression de tous les droits fixes, du moins par leur retour aux tarifs modérés et acceptables qu'avait créés la loi du 22 frimaire an VII.

§ 6. — Loi du 28 avril 1893.

Cette loi édicte un ensemble de mesures, combinées en vue d'améliorer la répartition des droits d'enregistrement, en la rendant à la fois plus équitable et plus conforme au principe de la proportionnalité (1). Ces mesures dues à l'esprit qui a inspiré la réforme des frais de justice, peuvent se ranger sous trois chefs principaux : 1° Transformation du droit gradué en droit proportionnel ; 2° réduction du nombre des droits fixes auxquels certains actes sont assujettis, d'après la législation actuelle, interprétée par la jurisprudence ; 3° modération pour certains actes, du taux des droits fixes en vigueur.

Le droit gradué nécessite une étude qui lui sera consacrée plus loin ; il suffit donc ici de rapidement exposer les réformes apportées au droit fixe par la loi du 26 avril 1893.

a) *Réduction du nombre des droits fixes applicables à certains actes.* — Le principe de la pluralité

1. *Instruction de la Régie*, n° 2338.

de Charon

des droits, lorsqu'il existe des intérêts distincts, s'applique aux exploits comme aux autres actes soumis à la formalité de l'enregistrement (1). Cette règle entraînait des résultats excessifs dont la jurisprudence avait approuvé les effets. L'Institution de la Régie n° 1929 § 3, donnait à ce sujet des prescriptions formelles que fortifiait un arrêt de la Cour de cassation du 30 mars 1852 (2). On citait dans la pratique des droits énormes auxquels donnait lieu la purge des hypothèques ; en voici un exemple invraisemblable : « Le 9 avril 1859, il a été adjugé à
« l'audience des criées du tribunal de Soissons, soi-
« xante-cinq lots d'immeubles, situés à Venizel,
« moyennant 34.173 francs. Trente-neuf acquéreurs
« ont notifié à quatre-vingt-deux créanciers, le ju-
« gement d'adjudication, mais en raison de la qua-
« lité de cohéritiers de plusieurs d'entre eux, on a

1. Art. 68, § 1, n° 30, 2^e alinéa de la loi du 22 frimaire an VII.

2. L'arrêt de la Cour infirmait un jugement du 27 février 1850 rendu par le tribunal de Soissons dans l'espèce suivante : Par application des art. 2.193 et 2.194 du Code civil un avoué, stipulant pour 20 adjudicataires distincts et non solidaires, dépose au greffe le procès-verbal d'adjudication immobilière consentie à ces derniers par deux époux vendeurs. Est-il dû un seul droit sur le dépôt ? Le tribunal avait décidé l'affirmative. La Cour cassa ce jugement parce qu'il avait « expressément violé l'art. 41 de la loi du 22 frimaire an VII et fait une fausse application de l'art. 68 § 2, n° 6 de ladite loi. »

« retranché 19 de 82, et le droit d'enregistrement
« a été liquidé ainsi qu'il suit :

« $39 \times 63 = 2.457$ droits à 2 fr.₁ = 4.944 fr. 00 c.

« Décime. 491 40 »

« Total. 5.405 fr. 40 c.

« La notification... sur laquelle on perçut ce droit
« fixe, est en date des 11, 12 et 13 avril 1860 (1) ».
Sous le régime de la loi du 19 février 1874 art. 2,
les droits en principal et décimes, eussent atteint
sur cet acte, le chiffre de 9.213 fr. 75 c. ! Si dans
cette hypothèse, le prix d'adjudication était resté
égal à 9.000 francs, le résultat du droit fixe eût pro-
voqué la confiscation totale de la propriété, au profit
du Trésor. Des abus aussi redoutables réclamaient
une réforme radicale, d'autant plus que ces procé-
dures de purge des hypothèques, de saisie immobi-
lière et d'ordre judiciaire révélaient des situations
pénibles et sur lesquelles l'impôt constituait une
charge grévante la misère.

La réforme fut réalisée par l'article 23 de la loi
nouvelle : « Est abrogé le dernier alinéa de l'arti-
« cle 68 § 1^{er} n° 30 de la loi du 22 frimaire an VII,
« en ce qui concerne les exploits relatifs aux procé-
« dures de délaissement par hypothèque, de purge
« des hypothèques légales ou inscrites, de saisie im-
« mobilière, d'ordre judiciaire et de contribution ju-
« diciaire. En conséquence, il ne sera dû qu'un seul

1. Dujardin, p. 95.

« droit pour ces exploits, quel que soit le nombre des « demandeurs et des défendeurs ». Le législateur exprime donc clairement que les personnes agissant dans ces procédures et notamment les créanciers et les acquéreurs, ont respectivement le caractère de cointéressés, malgré les décisions rendues jusqu'à ce jour par la jurisprudence (1).

L'article 25 de la loi porte qu'il sera perçu un seul droit fixe, sur chaque acte distinct d'acceptation de succession ou de renonciation à succession passé au greffe, quel que soit le nombre des acceptants ou des renonçants et celui des successions acceptées ou répudiées. Il ajoute qu'il en sera de même pour les renonciations à communauté, par acte au greffe. C'est une seconde réforme basée sur la même présomption d'intérêt collectif et de but unique que l'article 23 ; cette interprétation est clairement déduite des expressions du rapporteur général de la Commission des finances du Sénat (2).

b) Réduction du tarif applicable à certains actes. — Les réductions de tarif accordées par la loi de 1892, sont complétées dans un sens libéral par l'article 22 de la loi du 28 avril 1893 : « sont réduits d'un tiers

1. *Instruction de la Régie*, n° 2.838. II.

2. Il y a lieu d'abandonner la pluralité des droits sur les procurations que plusieurs héritiers ou successeurs universels ou à titre universel donnent par le même acte à l'effet de souscrire une renonciation affranchie de la pluralité. Cette disposition ne s'applique pas aux legs particuliers.

les divers droits fixes d'enregistrement auxquels sont actuellement assujettis les actes extrajudiciaires non visés par les art. 6, 7 et 8 de la loi du 26 janvier 1892 ». Cette réduction s'applique aux procès-verbaux de contravention ou de délit, aux exploits, significations, saisies, protêts et même au premier acte de recours en cassation ou devant le Conseil d'Etat (Inst. 2838, p. 6 et 7).

Avis de parents. Scellés. — Aux termes de l'article 68 § 1 n° 46 de la loi du 22 frimaire an VII, les procès-verbaux d'avis de parents étaient sujets au droit fixe de un franc ; de plus, les procès-verbaux d'apposition, de reconnaissance et de levée de scellés étaient tarifés à 2 francs par le § II, n°s 3 et 4 du même article. L'augmentation de traitement des juges de paix et de leurs greffiers fit porter ces tarifs à 4 francs (loi du 19 juillet 1845). La loi du 28 février 1872 (art. 4) aggrava cette mesure en assujettissant les avis de parents et les scellés au droit fixe de 6 francs. Les avis de parents et les scellés sont des mesures conservatoires qui s'imposent aux riches successions comme aux pauvres héritages, or sur ces derniers, la rigueur des tarifs provoquait une onéreuse improporcionnalité. Si l'on suppose, en effet, qu'un père de famille meure en laissant plusieurs enfants mineurs, les droits d'inventaire et de scellés pouvaient, normalement, atteindre le chiffre suivant :

Délibération du conseil de famille qui pourvoit à
a nomination du tuteur. 6 fr. »

Procès verbal d'apposition de scellés
(une vacation) 6 fr. »

Ordonnance précédant la levée de scel-
lés . . . , 1 fr. 50

Procès-verbal de levée de scellés (moy.
de trois vacations) 3×6 18 fr. »

Inventaire (moyenne de trois vacations)
 3×3 9 fr. »

40 fr. 50

Décimes. 10 fr. 13

Total . . 50 fr. 63

Pour un actif net de 1000 francs, les droits s'éle-
vaient donc à 5 fr. 06 pour 100 ; pour un actif de
10.000 francs. la proportion descendait à 0 fr. 50 c.
pour 100 et ainsi de suite.

La loi du 28 avril 1893 ne pouvait pas supprimer
cette improporcionnalité qui est de l'essence du droit
fixe, mais elle a institué une diminution de tarif qui
en adoucit les effets.

D'après l'article 24 « est réduit de moitié le droit
de 6 fr. établi par les articles 5 de la loi du 19 juil-
let 1845 et 4 de la loi du 28 février 1872 pour les
avis de parents, les procès-verbaux de nomination
de tuteurs etcurateurs et les procès-verbaux d'appa-
sition, de reconnaissance et de levée de scellés. »

On doit regretter que cette énumération passe

sous silence les actes d'émancipation et maintienne à leur égard l'ancien tarif de 15 francs (avec les décimes, 18 fr. 75). Un mineur de vingt ans est intéressé dans une succession où il lui revient une centaine de francs ; comme il approche de la majorité on l'émancipe afin d'éviter les complications d'une tutelle ; pour ce simple acte, il payera au fisc la somme de 18 fr. 75 c., sans compter d'autres droits, c'est un abus d'autant plus regrettable qu'il frappe la fortune en raison inverse de sa valeur et qu'il prive implicitement les pauvres gens, des prérogatives que le Code civil entend accorder à tous les citoyens (1).

La loi du 28 avril 1893 et la taxe des frais de justice ont gagné sur le droit fixe d'importants résultats : elles ont interrompue pour l'atténuer ce procédé sommaire et dangereux des augmentations de tarif qui, depuis la loi du 22 frimaire an VII, avait caractérisé toutes les interventions du Législateur (2). La taxe des frais de justice s'est attaquée à la nature même du droit, puisqu'elle a corrigé les aggravations que l'article 44 de la loi du 22 frimaire an VII apportait aux cas d'exigibilité de ce droit. Ces lois

1. La loi du 28 avril 1893 porte à 4.000 fr. la somme au-dessus de laquelle les prestations de serment sont soumises au droit fixe de 22 fr. 50, au-dessous de cette somme le droit est de 4 fr. 50. V. L. du 28 février 1872, art. 4.

2. Lois du 28 avril 1816, 18 mai 1850, 28 février 1872, 19 février 1874.

dont l'une restreint le domaine du droit fixe et qui, toutes deux, abaissent les tarifs; reprennent donc l'idée de formalité appliquée au droit fixe, mais pour la justifier et la rapprocher de ses idées si justes de Duchâtel : « nous pensons qu'un droit fixe porté à 1 franc, soit pour les actes civils, soit pour les actes judiciaires aura le double avantage de l'unité et d'un meilleur produit », « la formalité ayant le même caractère à l'égard de tous les actes..., il n'y a, généralement parlant, aucune raison de la faire payer plus cher pour un acte que pour un autre. »

Malgré ces réformes, le droit fixe d'enregistrement subsiste dans la législation fiscale comme un élément constant d'improportionnalité. De plus, le droit fixe de timbre de dimension imposé aux minutes et aux expéditions achève définitivement de rendre les droits improportionnels aux valeurs.

S'il est impossible de triompher d'un mal dont le remède exigerait la suppression radicale de tous les droits fixes, on doit du moins réduire ce mal à un minimum d'effets. Or l'extrême abaissement du tarif des droits fixes constitue le moyen le moins arbitraire pour atteindre ce but. Il faut donc espérer que les récentes innovations du Législateur ne sont que l'heureux début de réformes plus vastes.

Appendice. — Du droit gradué.

L'étude du droit gradué ne présente qu'un intérêt

rétrospectif, car la disparition de ce droit est le résultat implicite de l'article 19 de la loi du 28 avril 1893. Il aura laissé dans la législation fiscale une impression éphémère : entre sa naissance et sa suppression, un espace de 26 ans s'est seulement écoulé.

Les droits gradués qu'avait créés la loi du 28 février 1872, participent du droit fixe, en ce que les tarifs sont divisés en grandes catégories, dans chacune desquelles le droit ne varie pas et du droit proportionnel, en ce que l'application de ces tarifs différentiels est réglée suivant les sommes exprimées dans les actes. Ils diffèrent par leur essence, des données scientifiques du droit proportionnel, car ils ne s'appliquent pas comme celui-ci à des obligations ou à des libérations. Toutefois, le législateur de l'an VII avait donné le premier exemple, en étendant le droit proportionnel à des actes qui renferment de simples déclarations de valeur, telles les condamnations, les collocations, les liquidations (1).

Certains des actes que visait la création du droit gradué occupaient une place considérable parmi les opérations de la vie civile, c'étaient les actes de société, d'apports par contrat de mariage, de partage, de délivrance de legs, de consentement à main

1. Rapport de M. Boulanger au nom de la commission des finances. Séance du 18 mars 1893 (Docum. parlem. annexe 88, session 1893, p. 152).

levée, de prorogation de délai, etc). Le législateur de l'an VII les avait affranchis du droit proportionnel, et non sans avoir vivement motivé cette innovation à la Législation antérieure (1). « Pour pouvoir faire une juste application et ne pas frapper du droit proportionnel ce qui ne doit être assujéti qu'au droit fixe, la commission s'est attachée à ce principe que tout ce qui n'oblige, ne libère ni ne transmet, ne peut donner lieu au droit proportionnel.... Les partages, les actes de société, lorsque aucun des contractants ne s'oblige à l'égard des autres, et les contrats de mariage qui ne contiennent, quant aux biens, qu'une déclaration de la part des futurs, de ce qu'ils possèdent eux-mêmes, sont attributifs ou déclaratifs de propriété ou de jouissance et cela suffit pour les tenir dans la classe de ceux qui ne portent pas transmission (2). Crétet adoptait cette opinion de Duchatel et disait que l'application du droit proportionnel au seul cas de transmission, obligation et libération, constituait « une mesure infiniment sage ainsi qu'une des grandes améliorations que produirait la loi nouvelle. »

De vastes discussions précédèrent la création du

1. Voir *suprà* l'application des droits de contrôle, aux contrats de mariage.

2. Rapport de Duchatel au Conseil des Cinq-Cents (Séance du 6 fructidor an VI).

droit gradué : M. Mathieu Bodet, rapporteur de la Commission du Budget justifiait ainsi la création d'un droit nouveau : « Les droits fixes ont été depuis longtemps, l'objet de critiques. Dans l'enquête agricole spécialement, des plaintes ont été formulées contre cette tarification.

On a objecté que ces droits constituaient une charge trop inégale, qu'elle atteignait les contrats, d'après leur importance réelle, et on a demandé que ces droits fussent remplacés, autant que possible, par des droits proportionnels.... Il a été reconnu que dans la grande majorité des cas, il y aurait impossibilité absolue à convertir les droits fixes en droits proportionnels, parceque il n'est pas possible de discerner l'importance des actes autrement que par l'énumération des sommes ou valeurs qu'ils contiennent, et que la plupart ne renferment aucune évaluation de ce genre. Mais il a été reconnu en même temps, qu'une certaine catégorie de contrats se prêtait à cette évaluation... Pour les actes dont il s'agit, la loi tient compte, pour la liquidation de la taxe d'enregistrement, de l'importance des valeurs qu'ils contiennent.

Au lieu de faire croître cette taxe proportionnellement à l'importance de ces valeurs, elle établit de grandes divisions et elle applique à chaque division une taxe fixe ; mais à chacune de ces divisions correspond une augmentation de tarif ; de telle sorte

que le droit est à la fois fixe parce qu'il reste invariable, unique dans chaque division, et proportionnel et gradué parce que chaque division consacre un accroissement modéré de tarif » (1).

Lors de la discussion à l'Assemblée Nationale, M. Sebert se déclara l'adversaire résolu du projet, il pria ses collègues de ne pas s'arrêter à l'étiquette mais de voir un droit proportionnel dans ce nouveau droit qui faisait « timidement son entrée dans le monde sous un nom d'emprunt. » M. Sebert estimait que ce droit « très modeste » ne tendait à rien moins qu'à grever de charges les actes qui sont « comme de véritables instruments de travail et de fortune ».

Il prétendait, du reste, et par une sorte de prophétie, que la loi nouvelle, si elle était votée, n'aurait pas la même durée que la classique et savante loi du 22 frimaire, an VII.

Cette résistance ne fut pas efficace, car le projet soutenu par Mathieu Bodet aboutit rapidement à la loi du 28 février 1872.

Le droit gradué dérogeait expressément aux présomptions sur lesquelles, d'habitude, se base l'exigibilité du droit proportionnel; il ne s'agissait pas, en effet, d'asseoir le droit gradué sur de prétendues manifestations d'enrichissement, mais de l'appliquer seulement à des actes qui révélaient des situa-

1. Rép. périod., n° 3.406, p. 154.

tions de fortune antérieurement acquises. Il nous semble que l'exigibilité de ce droit proportionnel « très léger » trouvait une réelle justification dans ce fait que les valeurs révélées par les contrats de mariage, les partages, les prorogations de délai etc. recherchaient et obtenaient grâce à leur enregistrement, certains effets de certitude, de publicité et de protection par lesquels il était naturel que l'Etat prélevât une taxe qui suivît, le plus possible, l'échelle des valeurs.

« Ce que l'on ne saurait approuver ni excuser (1), ce sont les divisions arbitraires, et d'un caractère exclusivement fiscal, que la loi avaient établies pour l'assiette de l'impôt. » A chaque division répondait une taxe invariable, fixée aux tarifs suivants : 5 francs pour les sommes ou valeurs de 5.000 francs et au-dessous, et pour les actes ne contenant aucune énonciation de sommes et valeurs, ni dispositions susceptibles d'évaluation ;

10 francs pour les sommes ou valeurs supérieures à 5.000 francs, mais n'excédant pas 10.000 francs ;

Et ensuite à raison de 20 francs par chaque somme ou valeur de 20.000 francs ou fractions de 20.000 francs (2).

Une déclaration estimative suppléait au défaut de détermination des sommes ou valeurs (art. 16 de la loi du 22 frimaire an VII).

1. Dujardin, p. 69.

2. Art. 2 loi du 28 février 1872.

Plusieurs principes généraux présidaient à l'exigibilité du droit gradué; c'est ainsi que ce droit ne se cumulait pas avec le droit proportionnel et que la règle des dispositions dépendantes (art. 10 et 11 de la loi de frimaire), provoquait ici de bizarres résultats; la perception d'un droit fixe de 3 francs pouvait, en effet, mettre les parties à couvert d'un droit gradué s'élevant à une somme considérable.

Taxer les actes en raison approximative des valeurs qu'ils révèlent, est un système qui pouvait seul expliquer la graduation arbitraire de la loi du 28 février 1872. — Mais ces larges écarts qui séparaient entre elles chaque catégorie de tarifs, accusaient la loi de manquer de souplesse, de prévoyance et d'avoir exclusivement songé aux résultats rémunérateurs qu'elle pouvait réaliser.

Le droit gradué opposait à la proportionnalité un obstacle saisissant : un capital de 100 francs payait de la même manière qu'un capital de 5.000 francs; une somme de 10.010 francs subissait le même impôt qu'une somme de 20.000 francs; n'eût-il pas paru plus simple de fixer le droit gradué à un tarif uniforme de 1 franc par 100 francs ou fraction de 1.000 francs? Cette modification avait ainsi réalisé un progrès évident vers la proportionnalité; elle aurait atténué, en outre, le préjudice causé à l'impôt par l'insuffisante variété des tarifs, préjudice accueilli par les parties et consistant à modérer les

évaluations de manière à ce qu'elles atteignent les limites extrêmes d'une classe, mais ne débordent pas dans la classe qui suit.

La loi du 28 avril 1893 a fait table rase de l'ancien droit gradué :

« Sont soumis au droit proportionnel, les actes désignés dans l'article 1^{er} de la loi du 28 février 1872.

Le droit sera liquidé sur les sommes ou valeurs actuellement passibles du droit fixe gradué.

La quotité en est fixée à 0,15 0/0 pour les partager et à 0,20 0/0 pour les autres actes (art. 19 de la loi).

On peut regretter que l'article 20 ait maintenu sans réserve le droit de 5 francs pour les contrats de mariage qui ne constatent pas d'apports. Ce texte entraîne certaines conséquences dont souffrent les petits contrats, c'est ainsi qu'un apport de 100 fr. supportera (décimes compris) un droit de 0,25 centimes, tandis que ce même contrat, privé de tout apport, eût supporté un droit fixe de 6 francs 25 centimes.

Cette critique de détail ne nuit pas aux mérites réels de la loi du 28 avril 1893 ; le meilleur d'entre eux est d'avoir substitué la proportionnalité aux conceptions ingénieuses mais arbitraires de la législation précédente ; c'est aussi et comme consé-

quence. d'avoir favorisé la justice en créant un tarif nouveau dont profiteront surtout, les gens peu fortunés.

TROISIÈME PARTIE

INCIDENCE DE L'IMPÔT

Généralités.

La nature de l'impôt comporte une certaine élasticité que les contribuables mettent à profit ; ils entament, en effet, une lutte active où le succès appartiendra aux plus habiles qui rejeteront sur autrui le poids de l'impôt payé.

L'impôt peut ainsi se maintenir ou se fractionner en parcourant des étapes successives, dont le terme forcé sera l'impuissance chez les contribuables à rejeter tout ou partie de l'impôt qui leur est transféré. Il se peut, du reste, que du premier coup, l'impôt atteigne son but définitif et alors les phénomènes d'incidence seront très simplifiés.

L'incidence consiste donc en la direction prise par l'impôt pour frapper le contribuable. Elle s'appelle *directe*, si de suite, l'impôt atteint le contribuable (Impôt foncier, Prestations) ; *indirecte*, si celui-ci n'est qu'un intermédiaire qui, quelquefois, se soustraira à l'impôt, avant même d'en faire l'avance (1).

1. Si le contribuable a fait l'avance, il y a « translation » de l'impôt ; dans le cas contraire, il y a « évasion ».

Certains impôts de consommation, tel l'impôt sur le sucre forment un exemple complet d'incidence indirecte.

L'Etat exige des raffineurs, un droit très important, mais que les acheteurs du sucre supportent, sous forme d'augmentation de prix. Cette augmentation, très notable, ralentit la consommation du sucre et impose aux raffineurs une diminution de profits ; il se produit donc une incidence secondaire que le raffineur est contraint de supporter ; il pourra la prévoir et se guider sur elle pour fixer ses prix, mais il ne l'évitera pas tout entière, car l'augmentation des prix exige pour être admise, une application prudemment modérée. Le raffineur devra, du reste, songer à une autre charge que lui réserve l'avance de l'impôt : cette avance entraîne privation momentanée d'une somme et perte d'intérêts dont l'acheteur subira le contre-coup. Enfin, certaines industries alimentaires souffriront d'une situation désavantageuse : elles ne pourront pas lutter pour l'exportation, avec d'autres pays, comme l'Angleterre, où l'impôt sur le sucre est inconnu.

Ces répercussions complexes ne sont pas ignorées du législateur ; il combine leur jeu de telle manière, qu'une compensation réciproque doive s'établir entre tous les contribuables. Malheureusement, des causes imprévues surgissent sans cesse, qui déroutent et combattent la réalisation d'une exacte

proportionnalité. Il en résulte des perturbations profondes qui entravent le mécanisme de la production et inquiètent le commerce. Elles sont contraires à la juste conception de l'impôt, puisqu'elles empêchent l'Etat de savoir qui il frappe (1).

1. L'impôt sur le tabac échappe au reproche d'incidence incertaine.

CHAPITRE PREMIER

INFLUENCES QUI SEMBLENT DÉTERMINER L'INCIDENCE
DE L'IMPÔT D'ENREGISTREMENT (VENTE, PRÊT, QUIT-
TANCE, MUTATIONS A TITRE GRATUIT, ETC...)

L'incidence de l'impôt d'enregistrement obéit à des lois particulièrement obscures. Le législateur sait souvent prévoir l'incidence des impôts de consommation, car ceux-ci frappent des objets dont l'usage périodique satisfait les besoins matériels de la vie ; l'entretien de l'homme réclame, en effet, une continuité de soins qui, chez la personne riche, s'affinent et se compliquent, mais comportent toujours certains éléments principaux, utiles à tous les hommes, parce qu'ils sont une conséquence de la ressemblance des organismes humains. Le sel, le sucre, par exemple, supposent une consommation courante et prévue. Ces matières, soumises aux lois du cours, sont livrées, aux acheteurs à des prix proportionnellement identiques ; le législateur peut donc frapper les objets, avant qu'ils pénètrent dans la consommation privée, il prévoit que le fabricant et

le producteur arriveront à s'indemniser de leurs débours en rejetant sur le consommateur tout ou partie de la taxe avancée. L'opération du débit provoquera ainsi une incidence, communément répartie sur tous les achats.

Le droit d'enregistrement, au contraire, présente certains caractères particuliers ; quand la richesse révélée par la convention est atteinte par l'impôt, celui-ci frappe le résultat d'une opération intellectuelle : la vente et l'obligation ne deviennent définitives que si s'est produit l'accord de plusieurs volontés. Il s'agit donc d'une manifestation accidentelle qui obéit aux mobiles variés qui l'ont engendrée ; on sait bien que la charge intégrale de l'impôt est réservée soit à l'acheteur, soit à l'emprunteur, mais on ignore dans chaque contrat, de quelle force résistante disposeront ces tributaires légaux pour rejeter sur le vendeur et le prêteur, tout le fardeau des droits. Il se produira un jeu d'influences dont chaque contrat sera le prétexte différent. Ici, tel acheteur, vivement sollicité, par les avantages qu'il entrevoit sur l'immeuble désiré n'opposera qu'une molle résistance aux prétentions du vendeur ; là, c'est le vendeur qui, obligé de convertir en capitaux sa propriété foncière, se pliera sous l'effort persistant de l'acheteur à s'exonérer de l'impôt. Avec une hypothèse différente, on suppose aisément un capitaliste qui préférera accepter l'impôt ou baisser le taux de ses

intérêts plutôt que de s'exposer à des placements incertains et dangereux ; on conçoit également un emprunteur atteint par de mauvaises affaires et se résignant sans lutte, à supporter l'impôt. Voilà des exemples généraux, origine fertile de nuances et de complications ; on ne saurait, en effet, isoler la nature humaine des milieux où elle évolue : ici, la grande propriété capte les territoires et domine les acheteurs parce qu'elle ne les désire pas ; là, le sol morcelé établit entre les offres et les demandes, une plus juste proportion ; ailleurs, la concentration des capitaux, favorisée par la richesse du pays, permet aux emprunteurs de choisir parmi les offres et d'éviter les atteintes de l'impôt.

Le réciproque désir des contractants de rejeter l'impôt sera donc la seule chose demeurant invariable et reflétant par là, la lutte d'intérêts qui est l'âme des contrats. Quant à l'incidence, elle éprouvera plus ou moins l'effet des circonstances et subira d'imprévus résultats. On peut cependant prévoir une situation théorique où l'égale intensité des offres et des demandes se doublerait d'une concordance d'aspirations parmi les contractants ; il semble que la direction de l'impôt devrait alors être prévue, mais analysée différemment, selon qu'il s'agirait d'une vente ou d'une obligation.

§ 1^{er}. — Vente.

Dans le premier cas, deux désirs d'égale force sont

supposés en présence : le vendeur veut se procurer des capitaux et l'acheteur veut se constituer un patrimoine foncier ; l'acheteur n'oubliera donc pas dans ses prévisions, d'ajouter fictivement l'impôt au prix afin d'obtenir un total qui serve de comparaison à la valeur vénale de l'immeuble ; il est certain que cette masse fictive ne formera pas un équivalent exact de la valeur vénale et qu'elle sera plus forte ; sinon, elle tendrait à cette prétention d'obliger le vendeur à supporter intégralement le poids de l'impôt ; or, cette vente, abritée contre les influences contraires, se conclut dans les calmes régions de la théorie ; il paraît donc difficile de supposer que bénévolement, le vendeur se soumettrait à un préjudice certain. Toutefois, cette opinion est contraire à la théorie de M. Hippolyte Passy ; cet économiste prétend que l'acquéreur règlera ses conditions d'après le revenu, diminué des impôts, car le revenu net de la terre apparaît comme la cause déterminante de la fixation du prix. L'opinion de M. Passy conduirait à cette conséquence choquante, qu'en matière d'impôt, il ne faut pas demander la justice.

Si l'on poursuit cette analyse, on ne peut guère admettre que le prix étant égal à la valeur de l'immeuble, l'acquéreur se soumette entièrement à la charge de l'impôt ; cette situation désavantageuse se traduirait au cas de vente, par un désir évident chez l'acheteur devenu vendeur, de renouveler à son profit, les conditions de l'ancien contrat ; il ne con-

sentirait donc à céder son immeuble que pour un prix augmenté de deux fois l'impôt ; il s'établirait ainsi entre le prix et la valeur vénale, une tendance progressive et illimitée vers la disproportion. Ce serait, du reste, un effort paralysé par la résistance toujours plus efficace des acquéreurs successifs.

Remarquons enfin, avec M. Dumaine (1) qu'il est difficile que l'impôt arrive insensiblement à porter la valeur des immeubles à des prix exagérés. Le prix, sauf pour les propriétés d'agrément, se détermine habituellement d'après le taux auquel on capitalise en général, le revenu, à l'époque de l'opération. Plus une terre ou une maison se loue cher, plus elle se vend cher. Or, comme le prix des baux est limité, pour les terres, par le rendement du sol et la valeur commerciale des produits ; pour les maisons, par les facultés des locataires, le prix de ces immeubles ne peut pas dépasser certaines limites. Le jour, du reste, où l'argent placé en immeubles rapporte trop peu, il délaisse les immeubles et provoque un avilissement de leur prix. Mais lorsque les capitaux s'emploient de préférence en valeurs mobilières, celles-ci, par suite de l'abondance des demandes, deviennent de moins en moins rémunératrices.

En écartant l'hypothèse de l'impôt exclusivement supporté par l'acquéreur ou par le vendeur, il faut

1. *Dictionnaire des finances* de Say et Lanjalley. V^o Enregistrement.

bien se ranger à une opinion moyenne qui suppose chez ces derniers, la pratique de réciproques concessions, destinées à diviser et à répartir la charge de l'impôt.

Cette conception semble plausible, car elle empêche que la réalisation du contrat ne soit entravée par l'égale résistance des contractants.

A quel exact partage sera donc soumis l'impôt ? Nous croyons que celui-ci se divisera en deux parts sensiblement identiques et que chacune d'elles sera supportée par l'un ou l'autre contractant. Peut-être l'acquéreur subira-t-il les effets de la charge légale que lui confère la loi et subira-t-il en compensation un léger surcroît d'impôt ; mais cette modification insignifiante n'entame pas le principe dont l'esprit subsiste en entier.

§ 2. — Obligation et quittance.

La vente ne constitue qu'une des opérations dont est susceptible l'administration d'un patrimoine ; l'obligation présente un caractère plus spécial : elle suppose habituellement chez l'emprunteur, une situation urgente et critique qui permet au prêteur d'occuper un rôle prépondérant ; de plus, l'obligation ne révèle la richesse que d'un seul côté, elle suppose même à l'emprunteur une privation de fortune accidentelle ou permanente qui explique et justifie l'emprunt. L'effet de ces particularités sera de

créer une situation inégale qui rende l'emprunteur impuissant à rejeter l'impôt. On remarquera, du reste, que la loi protégeant l'infortuné du vendeur a restreint, grâce au taux légal, l'élasticité du contrat d'obligation. Le taux légal, basé sur la valeur de l'argent augmentée de la valeur des risques, limite le profit auquel peut prétendre le bailleur de fonds ; il fixe également le taux du loyer auquel atteint l'argent ; il en résulte une situation remarquable qui détermine le cours normal de l'argent. Ce cours normal étant basé sur la valeur relative de l'argent, constituera une sorte de forfait habituellement adopté dans la conclusion du contrat. Et de cette habitude, on peut conclure que l'emprunteur supportera l'impôt.

On doit rappeler enfin, qu'à la différence des transmissions immobilières, le seul fait d'une obligation de sommes ou valeurs ne suffit pas pour justifier la perception de l'impôt, il faut de plus un acte authentique ou sous seings privés (*instrumentarium*) qui non seulement prouve, mais engendre le lien de l'obligation (1). Or, il n'est nullement démontré que les créanciers accordent à leurs débiteurs une diminution d'intérêts, quand l'acte d'obligation est assujetti à l'enregistrement. Le Code

1. L'acte d'obligation s. s. p. n'est assujetti à l'enregistrement que dans certains cas particuliers : production en justice, relation dans un acte authentique.

civil ne dément pas cette interprétation, car il n'a point fixé deux taux différents, à l'intérêt du prêt civil.

L'intérêt légal a subi, de nos jours, une diminution de quotité ; ce phénomène, provoqué par l'extension des fortunes mobilières, présente un caractère général qui, sans contredire les remarques précédentes, prouve simplement que le taux de l'argent est descendu de 5 à 4 ou 3 pour 100.

Quoique pénible, la situation de l'emprunteur exige un sacrifice moins fort que celui de l'acheteur ou de vendeur ; le tarif des obligations est, en effet, cinq fois et demie moins élevé que celui des ventes immobilières ; toutefois, l'obligation sera souvent suivie d'une quittance et l'enregistrement de ce second acte entraînera un droit nouveau qui, incombant tout entier à l'emprunteur, aggravera pour lui le poids de l'impôt.

L'incidence que provoque un acte de quittance est donc aisément prévue. Le débiteur, privé de moyens d'action, sera seul soumis à l'impôt ; ce résultat s'explique, car l'acte de quittance ne reflète pas une lutte d'intérêts contraires ; le débiteur est seul intéressé, le créancier n'intervient que pour fournir à celui-là un titre libératoire, aussi semblerait-il injuste que cette simple formalité exposât le créancier à un préjudice possible.

Les ventes immobilières, les obligations et les

quittances forment un groupement de contrats importants ; ils permettent, en tout cas, de donner sur l'incidence un aperçu général auquel n'ajouterait rien l'étude d'autres contrats, comme le bail et l'échange, qui, étant classés parmi les transmissions, présenteraient avec la vente des points nombreux d'analogie. Toutefois, l'échange réalisant une double mutation, il ne saurait être question d'un seul nouveau possesseur auquel les articles 1593 du Code civil et 31 de la Loi du 22 frimaire an VII pourraient exclusivement réserver la charge totale de l'impôt ; il semble même que la nature du contrat doive provoquer sans secousse une égale répartition des droits sur les deux coéchangistes.

§ 3. — Aquisitions à titre gratuit.

Les acquisitions à titre gratuit supposent une incidence dont la simplicité s'explique aisément ; ce qui, en effet, complique l'incidence, c'est l'opposition d'intérêts entre les contractants. Ici, pas de lutte possible, puisqu'il s'agit d'une augmentation de fortune qui ne réclame pas du bénéficiaire la perte d'une richesse compensant le profit.

M. Leroy Beaulieu dit à ce propos : « L'impôt sur les successions et sur les donations présente le caractère direct : il frappe directement telle ou telle fortune déterminée, il en prélève une part consi-

dérable, sans que l'héritier ou le donataire puisse trouver le moyen de rejeter sur un tiers, la totalité ou une partie du montant de la taxe » (1).

Peut-être l'acquéreur à titre gratuit supportera-t-il certaines charges, assez fortes pour affaiblir son gain, mais l'habituel effet d'une acquisition gratuite s'analyse en un avantage obtenu par l'acquéreur. — Il en résulte que le donateur et l'héritier supporteront intégralement l'impôt, sans pouvoir en rejeter le poids sur leurs auteurs. Cependant, l'incidence est rattachée à la proportionnalité par un lien très étroit : le résultat de la proportionnalité est de maintenir une stricte égalité dans la répartition de l'impôt ; le résultat de l'incidence est de fixer définitivement la situation du contribuable vis-à-vis cet impôt. Si donc, les acquéreurs à titre gratuit acquittent tous les droits qui frappent leur acquisition, ils ne supporteront les effets d'une incidence égale qu'au cas où ces droits auront frappé la valeur acquise avec une rigoureuse proportionnalité. Or, l'étude du droit proportionnel a montré à quelle assiette incertaine était soumis l'impôt sur les mutations à titre gratuit ; le revenu est adopté comme criterium de la valeur des immeubles et ce procédé inflige à la proportionnalité d'évidentes perturbations ; il y a des immeubles, remarquons-nous, qui rapportent peu et qui valent beaucoup ; tel châ-

1. *Science des finances* (impôts directs et impôts indirects).

teau, par exemple, précieux par son architecture ou par son histoire, ne produira pas le maigre revenu d'un petit champ cultivé ; telle grande propriété, modérée dans sa culture, ne réalisera pas, toutes proportions gardées, le rendement intensif d'une terre activement exploitée. Ces inégalités ont leur contre-coup immédiat sur l'incidence, puisqu'on peut affirmer qu'une hérédité divisée par lots égaux en valeur, mais différents en revenu, déterminera parmi les légataires, une inégale répartition de l'impôt.

CHAPITRE II

OBLIGATION ET CONTRIBUTION A L'IMPOT

INTERVENTION DU LÉGISLATEUR

L'étude précédente, toute théorique, montre quelles influences semblent présider à la répartition définitive de l'impôt entre les contribuables. Le législateur demeure en dehors de ces phénomènes, car leurs causes variables et secrètes échapperaient à ses plus minutieuses réglementations. Toutefois, il ne s'est pas désintéressé de la répartition des droits puisque dans l'art. 31 de la loi du 22 frimaire an VII, il a déterminé parmi les contribuables ceux qui devaient supporter l'impôt. Voici les termes mêmes de l'article : « Les droits des actes civils et judiciaires emportant obligation, libération ou translation de propriété, ou d'usufruit de meubles ou d'immeubles, seront supportés par les débiteurs et les nouveaux possesseurs (1) ; et ceux de tous les autres actes le seront par les parties auxquelles les

1. Bien qu'il parle des seuls actes translatifs, l'article s'applique par identité de motifs, aux mutations verbales de propriété ou de jouissance.

« actes profiteront, lorsque, dans ces derniers cas, « il n'aura pas été stipulé de dispositions contraires « dans les actes ». Ce texte, en tant qu'il s'applique aux mutations et aux obligations, présente une image saisissante de la théorie de l'impôt : toute richesse en mouvement suppose l'enrichissement du patrimoine auquel, elle accroît ; ainsi, l'immeuble vendu enrichit l'acquéreur, les deniers prêtés enrichissent l'emprunteur ; il est donc naturel que « ces débiteurs et nouveaux possesseurs » supportent la charge des droits. Cette présomption d'enrichissement s'inspire des seules apparences, elle est très admissible s'il s'agit des mutations à titre gratuit, mais elle néglige le caractère de sacrifices réciproques qui domine les conventions à titre onéreux ; la seconde partie du texte supposant un intérêt dont l'acte est la réalisation, décide que la partie qui profite de l'acte doit en supporter l'impôt : c'est une confirmation évidente des règles de l'équité : on ne saurait exiger du créancier qu'il se chargeât des frais de la quittance, ni du mandataire qu'il fût lésé pas son mandat : l'un et l'autre n'interviennent pas pour satisfaire un intérêt personnel ; aussi, les grever définitivement de l'impôt froisserait la justice et compromettrait la facilité des conventions (1). Ce

1. Il convient de rapprocher de l'article 31, les dispositions suivantes :

Art. 193 C. pr. « Lorsqu'il s'agira de reconnaissance et

sont là des principes généraux auxquels les parties peuvent, du reste, déroger en insérant dans l'acte, une clause particulière.

On dit habituellement de l'article 31, qu'il détermine la part contributive des parties dans le paiement des droits et l'on applique ainsi à l'enregistrement les effets spéciaux qui distinguent de la part obligative, la part contributive aux droits : « Les
« moyens employés par le législateur pour attein-
« dre la matière imposable consistent dans l'obli-
« gation soit de faire enregistrer les actes, soit de
« déclarer les mutations dans un délai déterminé.
« C'est au moment de cet enregistrement que le
« Trésor perçoit ce qui lui est dû : mais quelles sont
« les personnes qui doivent en définitive le suppor-
« ter ? C'est là une question que le législateur de-
« vait résoudre, et dont il s'est occupé dans le ti-
« tre 5 de la loi du 22 frim. an VII. La personne qui
« doit acquitter les droits n'est pas nécessairement
« la même que celle qui doit les supporter. La loi a
« donc eu à déterminer. 1° l'obligation envers le
« Trésor ; 2° la contribution des parties dans la

vérification d'écritures privées, le demandeur pourra, sans permission du juge, faire assigner à trois jours pour avoir acte de la reconnaissance, ou pour faire tenir l'écrit pour reconnu. Si le défendeur ne dénie pas la signification, tous les frais relatifs à la reconnaissance ou à la vérification, *même ceux de l'enregistrement de l'écrit*, sont à la charge du demandeur. » Confér. Art. 2 loi du 3 septembre 1805.

« charge de l'impôt.... c'est l'art. 31 qui fait con-
« naître les personnes sur lesquelles l'impôt re-
« tombe définitivement (1) ». C'est dans la matière
des successions que la loi civile a réglementé la
théorie de l'obligation et de la contribution aux det-
tes. Le législateur a posé le principe d'égalité pro-
portionnelle des héritiers, devant les dettes et char-
ges de la succession, puis, il a prévu certaines hypo-
thèses où la nature de la dette forçant un cohéritier
au paiement intégral, retardait ainsi la réalisation
de cette égalité. La succession, en effet, est un mode
normal d'acquérir, dont les héritiers sont les béné-
ficiaires, mais on ne comprendrait pas que ces der-
niers fussent inégalement chargés des dettes, car les
uns obtiendraient au détriment des autres, un enri-
chissement sans cause, dont le mot seul est une
contradiction avec les règles du droit. De même que
l'obligation aux dettes qui force à une avance, cer-
tains héritiers, paraît une conséquence nécessaire
du caractère d'indivisibilité qui affecte certaines det-
tes ; de même, la contribution aux dettes qui réalise
l'égalité entre les héritiers, paraît une conséquence
naturelle des principes d'équité. On peut considé-
rer l'impôt comme une charge de la succession et
lui appliquer pour identité de motifs, les règles de
la contribution aux dettes, il est alors certain qu'en

1. *Dictionnaire de l'Enregistrement*. V^o Payement des droits.
Chapitre 1^{er} § 2.

disant que les droits sont supportés par les nouveaux possesseurs, l'art. 31 de la loi de frimaire an VII, ne fait que confirmer l'égalité des héritiers et prévoir l'incidence naturelle de l'impôt.

Mais, pour les contrats à titre onéreux, l'article 31, semble-t-il, présente une portée moins décisive ; il ne jouirait de ce pouvoir répartiteur que si les contractants ne pouvaient pas se soustraire à la conclusion du contrat ; on comprendrait alors qu'à l'obligation d'acquérir ou d'emprunter, correspond l'obligation corrélative de la charge totale de l'impôt. Mais il s'agit de conventions librement entreprises, qui provoquent l'effort d'intérêts opposés et pour lesquelles, la loi ne saurait ordonner que l'acquéreur ou le débiteur fussent exclusivement atteints par l'impôt : tout dépend des circonstances et de l'habileté des contractants ; le résultat habituel sera peut-être caractérisé par le sacrifice définitif de l'emprunteur et les concessions réciproques de l'acquéreur et du vendeur, mais c'est un résultat fourni par les intentions plausibles des contractants et qui n'a rien de certain, ni d'obligatoire. On peut, en rappelant la règle « *n'est héritier qui ne veut* » objecter que la succession ne s'impose pas à l'héritier, puisqu'il est libre de la refuser, mais entre les successions et les contrats, il subsiste cette différence que la succession forme une entité immuablement définitive : les héritiers ne sauraient améliorer les

conséquences mauvaises de leur acceptation : ils ont tous, communauté d'intérêts et égalité de droits, aussi ne comprendrait-on pas une lutte contre l'impôt qui, si elle est expliquée dans les contrats onéreux, par la diversité des intérêts, n'est plus possible ici, car elle aboutirait à cet enrichissement sans cause, dont les effets inacceptables seraient contraires à l'équité. On serait ainsi autorisé à dire que souvent l'article 31 règle entre les contractants, non pas la contribution mais l'obligation à l'impôt : à celle-là, issue des volontés particulières ou influencée par les milieux, il manque la fixité qui convienne au cadre d'une loi positive, mais pour l'obligation aux dettes qui règle des situations plutôt d'ordre que définitives, on doit reconnaître l'efficacité d'une réglementation de la loi.

Le titre V de la loi de frimaire, an VII, intitulé « Du paiement des droits et de ceux qui doivent les acquitter », semble donc ne pas déterminer d'une manière absolue, la contribution à l'impôt : il ne réalise cet objet que pour les acquisitions à titre gratuit et pour les actes, dont les dispositions satisfont l'intérêt exclusif de l'une des parties. Quel est à l'égard des autres conventions, le rôle de l'article 31 de la loi de frimaire an VII ? Il se bornera à préciser les applications diverses de l'obligation à l'impôt : l'une réglant les rapports du fisc, vis-à-vis les contribuables, l'autre permettant aux prêteurs, vendeurs,

baillleurs, s'ils sont actionnés, de réclamer, après paiement, tout l'impôt à leurs débiteurs et acquéreurs, coobligés. Quant à la Contribution, elle demeure étrangère aux prévisions de la loi, puisque le taux de l'argent, le prix de la vente et le loyer du bail semblent être un contre-poids efficace, sur lequel pourront agir « les débiteurs et les nouveaux possesseurs » afin d'atténuer à leur profit la charge de l'impôt.

Principes qui président au paiement de l'impôt. — On ne doit pas oublier que les droits d'enregistrement constituent un impôt dont le but essentiel est de fournir des ressources à l'Etat.

Le législateur s'est donc attaché aux hypothèses variées, à travers lesquelles circule la matière imposable, puis, il a combattu les difficultés qui s'opposaient à la constatation et au recouvrement de l'impôt. Tâche délicate ! car l'acte ou la mutation, générateurs de l'impôt ne présentent pas toujours la même simplicité que le phénomène juridique qu'ils semblent réaliser. Les successions, par exemple, supposent une transmission de propriété ou de jouissance, mais les combinaisons surgissent complexes, depuis le simple fait du père mourant qui transmet ses biens à son fils survivant, jusqu'au partage d'une hérédité entre les différentes classes des légataires et des héritiers ; la vente exige bien l'accord d'un vendeur et d'un acheteur, mais l'opération peut se

compliquer sans dénaturer le contrat ; l'objet vendu peut appartenir à des propriétaires indivis, ou passer en blocs aux mains de plusieurs acquéreurs ; cette vente peut aussi n'être qu'une convention particulière, mêlée aux autres dispositions que contient le contrat ; elle peut enfin se réaliser, verbalement ou par acte. Pour relier le droit d'enregistrement à ces manifestations nombreuses de la matière imposable, il eût fallu « éparpiller la perception dans une multitude d'actes qui échapperaient aux recherches les plus minutieuses et que la prescription couvrirait tôt ou tard ». Mais, le législateur, subordonnant les intérêts particuliers aux intérêts du Trésor, a nettement plié la situation des contribuables, aux exigences de ce dernier. Il a donc créé des dispositions, curieuses à examiner, parce qu'elles sont elles-mêmes un phénomène d'incidence : elles impriment en effet, une direction particulière à l'impôt, avant qu'il atteigne définitivement, le contribuable.

Les deux principes, essentiels à la matière, se résument ainsi : *Versement des droits avant l'enregistrement* et *Indivisibilité de la formalité*. Ce versement préalable est une protection pour les intérêts du fisc ; en même temps, qu'un moyen pratique de prévenir les contestations. Il incombe d'une manière absolue et générale à quiconque, ne fût-il pas partie à l'acte, présenterait celui-ci à la formalité. Le fait de présenter l'acte n'est qu'un préliminaire indispensable, qui ne

peut pas remplacer le paiement. Que si l'on donne à cette règle une portée générale, c'est que tout déposant est supposé avoir un intérêt indirect ou immédiat, à l'accomplissement de la formalité. Or l'intérêt constitue une base suffisante pour justifier le paiement (article 1236 Code Civil).

L'indivisibilité de la formalité ne réalise pas une innovation de la loi de Frimaire, elle est plutôt une création de la législation antérieure. Son utilité, du reste, ressort avec relief des deux textes suivants : « Le droit de contrôle est indivisible : c'est le salaire d'une formalité qui ne peut tomber sur une disposition de l'acte, sans tomber en même temps sur toutes les autres » (1).

« L'impossibilité de syncoper la perception, résulte naturellement de l'impossibilité d'assurer la date d'une partie, sans assurer celle de toutes, car la formalité de l'enregistrement donnée à un acte produit nécessairement son effet à l'égard de toutes les clauses qu'il contient » (2).

Comme suite à ces principes généraux, l'art. 29 de la loi du 22 frimaire an VII, a minutieusement

1. Bosquet, V^o Contrôle. Champiomière et Rigaud (IV, 3.803). Voir aussi, un arrêt de la Cour de Cassation du 23 février 1836 et l'Instruction 290 § 1^{er} de la Régie. La loi du 23 août 1871 (art. 11) qui autorise le fractionnement de la perception sur les baux d'immeubles, apporte une exception regrettable au principe d'indivisibilité de la perception.

réglementé la situation des officiers publics et des parties.

Cet article a distingué les actes suivant leur forme authentique ou privée : pour les actes authentiques, il a rendu les officiers publics, personnellement comptables de l'avance des droits ; pour les actes privés, il a assujetti les parties au paiement solidaire de l'impôt. La même solidarité est formellement applicable à la matière des successions, c'est-à-dire aux héritiers(1).

Il semble que cette conception fiscale soit la conséquence naturelle de l'indivisibilité des perceptions : la défense de fractionner les droits assimile l'impôt à une sorte de servitude légale qui porte tout entière sur chaque fragment de la convention ; dès lors, chaque contribuable peut être actionné pour le tout, puisque la clause de l'acte qui l'intéresse absorbe virtuellement la masse de l'impôt.

1. Art. 32 de la loi du 22 frimaire an VII.

CHAPITRE III

OBLIGATION DES OFFICIERS PUBLICS

Toutefois, on ne saurait dire des officiers publics qu'ils ont un intérêt personnel dans les actes passés sous leur ministère ; ils représentent les parties et servent d'intermédiaire forcé entre elles et le fisc ; c'est une situation pénible qui peut nécessiter des avances hasardées et provoquer des réclamations fâcheuses, « mais ces objections qui ne reposent que sur des convenances ne sauraient balancer la raison d'Etat ou plutôt l'intérêt évident des finances, il est donc très utile et nullement injuste d'exiger des notaires et autres officiers publics, leur responsabilité personnelle pour les actes qu'ils auront passés » (1).

Si, pour les actes de leur ministère, les officiers publics et ministériels sont considérés comme les débiteurs directs de l'impôt, la loi accorde cependant, une dispense en faveur des greffiers et secré-

1. Conseil des Anciens, séance du 17 brumaire an VII, Rapport de Crétet, § 4.

taires d'administrations, qui n'auraient pas obtenu des parties, la consignation préalable des droits (1).

Il importe de préciser brièvement l'obligation imposée aux officiers publics; l'acte est la source et la mesure de cette obligation : tous les faits juridiques qu'il engendre ou qui retireront de lui, un titre confirmatif, provoquent les seuls droits dont les officiers publics soient passibles. Quant aux conventions accessoires, incidemment révélées ou rappelées dans la rédaction du contrat, c'est affaire au fisc de réclamer des contribuables, les droits qu'elles pourraient motiver. Il y a ainsi développement rationnel des principes générateurs de l'impôt : si cette révélation accessoire s'applique à une mutation immobilière qui rendrait les droits exigibles, indépendamment de tout acte, l'intervention de l'officier public n'ajoute rien à l'exigibilité de l'impôt, qui demeure, quant à cette mutation, la charge exclusive des parties; si l'acte, au contraire, est l'instrument créateur de la matière imposable qui sans lui échapperait aux droits, les parties sont couvertes par l'officier public, seul débiteur des droits. — Voici l'exemple d'une vente d'immeubles passée devant notaire et révélant comme origine de propriété de l'immeuble vendu, une mutation verbale et non enregistrée; dans cette hypothèse, l'acte notarié étant la preuve, mais non

1. Art. 37 de la loi du 22 frimaire an VII.

le titre de cette mutation verbale, les droits exigibles sur cette dernière ne seront dus que par les seules parties.

Il est plus difficile de savoir à quelle exacte responsabilité est soumis le notaire qui aurait contrevenu aux dispositions de l'article 42 de la loi du 22 frimaire an VII; cet article exige des officiers publics qu'ils fassent enregistrer l'acte s. s. p., préalablement à son insertion dans un acte authentique. Cette prescription est sanctionnée par une amende et par la responsabilité personnelle de l'officier public. La jurisprudence et les auteurs spéciaux sont divisés sur la question : M. Garnier voudrait que le notaire ne fût poursuivi, qu'après discussion des parties; cet auteur s'appuie sur le mot « responsable » qui ne signifie pas débiteur principal; il reproche aussi à l'opinion contraire de créer une solidarité présumée que condamnent les principes du droit(1). Le *Dictionnaire de l'Enregistrement* enseigne que cette obligation est productive des mêmes effets que l'obligation générale du notaire d'acquitter les droits. Cette seconde opinion se justifie par des raisons pratiques; le notaire est un intermédiaire forcé dont le mot « responsable » caractériserait la situation; défendre au notaire de rédiger un acte public, en vertu d'un acte sous seings privés non enregistré, semble la même chose

1. Garnier, *Rép. gén.* n° 1.042-2.

qu'ordonner au notaire de faire enregistrer l'acte sous seings privés, avant de passer l'acte public ; il est inadmissible qu'un notaire puisse, moyennant une légère amende, s'affranchir de l'obligation, souvent onéreuse, d'avancer les droits. L'opinion du *Dictionnaire* est fortifiée par certaines décisions judiciaires (Senlis, 8 janvier 1835, Seine, 30 mars 1842, Lyon, 12 mars 1845, Seine, 23 novembre 1861, etc.)

Toutefois, l'opinion de M. Garnier jouit dans la Jurisprudence d'une faveur plus accentuée (Saint-Etienne, 6 décembre 1876, Château-Thierry, 29 janvier 1882 ; Bourg, 20 avril 1882 ; Cassation, 8 mai 1882).

Quelle que soit la valeur des arguments du *Dictionnaire*, nous n'hésitons pas à les repousser, car ils offrent ce grave inconvénient de présenter la loi, non plus telle qu'elle est, mais telle qu'elle devrait être ; l'article 42 ne contenant aucune expression formelle de solidarité, il n'appartient pas à l'interprète de corriger indirectement les lacunes de la loi ; là moins qu'ailleurs, on pourrait se permettre de raisonner par les procédés d'analogie ou de déduction ; il s'agit en effet d'une disposition de droit fiscal qui doit bénéficier des principes de la stricte interprétation.

Présenter l'acte à la formalité, et, sous certaines réserves, acquitter les droits réclamés, telle est

l'exacte mesure de l'obligation des officiers publics; les événements ultérieurs sont incapables de prolonger et d'aggraver cette obligation; si donc, la réalisation d'une condition ou l'insuffisance d'une perception nécessitent l'exigibilité de nouveaux droits il convient d'actionner les parties, car elles demeurent seules, responsables de l'impôt (1). Cet adoucissement aux rigueurs de la loi, pourra, du reste, favoriser les intérêts du Trésor, puisqu'en stimulant la vigilance des préposés, elle diminuera les erreurs et activera les recouvrements.

L'obligation à l'impôt qui incombe aux officiers publics, réalise, en somme, un exemple très particulier de l'incidence indirecte. Il est vrai que l'impôt des patentes et les impôts de consommation provoquent également cette forme de l'incidence, mais la situation ne s'analyse pas de la même manière :

Quand l'Etat atteint le producteur ou le débiteur, ceux-ci acquittent une simple avance qu'ils s'efforcent de compenser par une majoration des prix de vente. Toutefois, les frais de production et la valeur relative de la chose forment un ensemble influent qui s'unit à l'impôt pour déterminer le chiffre du prix. L'impôt se dissimule donc parmi les éléments divers du prix et demeure pour les acheteurs une charge vaguement déterminée. Du reste, rien ne

1. *Instruction de la Régie*, n° 328.

prouve que les consommateurs supporteront l'impôt, soit par égale proportion, soit en totalité; la fixation du prix n'est, en effet, qu'une opération commerciale qu'impressionnent toute l'incertitude et la diversité qui caractérisent les actes de commerce.

La situation des officiers publics est fort différente; le fisc les regarde comme des intermédiaires imposés aux parties pour avancer les droits.

Il nous semble que cette situation présente avec le mandat de réelles ressemblances; le mandataire est responsable de l'inexécution du mandat et des fautes de gestion (articles 1991 et 1992, C. civil); de même l'officier public supporte définitivement les sanctions pécuniaires ou autres (1), infligées à ses négligences et à ses oublis (articles 33, 34, 35, 36, de la loi du 22 Frimaire, an 7).

L'obligation du mandataire de rendre ses comptes est corrélatrice à celle du mandant de rembourser à celui-là, les avances et frais qu'a provoqués l'exécution du mandat (articles 1993 et 1999 du C. civil); de même, la quittance des droits payés est une justification exigée des officiers publics, mais qui leur permet de poursuivre intégralement le remboursement de la somme quittancée.

1. Art. 34 de la loi du 22 frimaire an VII : « ... L'exploit ou procès-verbal, non enregistré dans les délais est déclaré nul, et le contrevenant responsable de cette nullité envers la partie ».

On serait tenté de prétendre à une assimilation très étroite et de distinguer le rôle du notaire, suivant qu'il rédige les conventions ou qu'il acquitte les droits ; dans le premier cas, le notaire loue ses services à des personnes présentes, dont il se borne à constater les volontés ; mais dans ses rapports avec le fisc, le notaire agit en dehors des parties, il les représente nécessairement pour avancer l'impôt ; cette interprétation permettrait au notaire de réclamer l'intérêt de ses avances, à dater du jour où elles sont constatées (article 2001 du Code civil). On pourrait, du reste, fortifier cette idée du mandat, en invoquant des arguments fournis par la Cour de Cassation elle-même. C'est ainsi qu'un notaire qui a reçu le montant préalable des droits, mais n'a pas fait enregistrer l'acte, ou l'a fait enregistrer tardivement, peut être condamné comme mandataire salarié, pour détournements de deniers, à la peine prévue par l'article 408 du Code pénal (arrêts de la C. de Cassation des 31 juillet 1817 et 6 janvier 1837, articles 2278 et 9526 du *Journal des notaires*). De plus, la Cour de Cassation a rendu, le 9 avril 1850, un arrêt qui contient le considérant suivant : « Attendu que l'article 30 de la loi du 22 frimaire an VII, qui autorise les notaires à prendre exécutoire contre les parties pour le remboursement de l'avance des droits d'enregistrement passés devant eux, n'en excepte aucune et que d'ailleurs comme manda-

taires des parties, ce recours solidaire contre chacune d'elles, leur appartient comme droit commun en vertu des articles 1999 et 2002 du Code civil, etc.... (1) ».

Ajoutons que la loi allemande du 26 décembre 1873 qui organise le notariat en Alsace-Lorraine, accorde aux notaires, pendant une année, l'intérêt de toutes les avances qu'ils ont faites.

Néanmoins, ces arguments tomberaient devant une jurisprudence qui, ces dernières années, s'est affirmée constamment, contre le caractère de mandat accordé à l'obligation des notaires : « Ce n'est pas comme mandataires que les notaires paient les droits d'enregistrement de leurs actes, c'est en vertu d'une obligation personnelle que leur impose la loi etc.... C. Cass. 18 mars 1850). « Attendu que les intérêts des avances sont dus à MM^e. X., en dehors des devoirs qui lui sont imposés comme notaire..... (Jugement du Tribunal Civil de la Seine du 16 janvier 1894. *J. des Notaires*, n° 25.363)... ».

Loi du 24 décembre 1897. — Toutes ces controverses sont définitivement tranchées par la loi du 24 décembre 1897, relative au recouvrement des frais dûs aux notaires, avoués et huissiers.

C'est le 22 novembre 1890, que MM. Roger et Bertrand, députés, déposèrent à la Chambre le pro-

1. *Journal des Notaires*, art. 14.047.

jet qui a été l'origine de cette loi et qui avait pour but de compléter la loi du 5 août 1881.

La loi du 5 août 1881, après avoir réduit à cinq années, l'action des notaires en paiement de leurs frais et honoraires et fixé à deux ans, la prescription des demandes de taxe et des demandes en restitutions, disposait que la taxe régulièrement faite par le président du Tribunal, donnerait ouverture à un exécutoire délivré par le greffier et en vertu duquel toutes poursuites utiles pourraient être exercées contre le client récalcitrant.

Cette loi laissait une lacune regrettable, car elle ne disait pas, si malgré l'exécutoire, le notaire conservait le droit d'intenter directement une action en justice; aussi la proposition de MM. Roger et Bertrand fut-elle accueillie et votée par la Chambre dans la séance du 4 février 1893.

Ce vote fut cependant suivi d'un projet de loi de M. Antonin Dubost, puis de divers rapports et modifications qui aboutirent à la loi du 24 décembre 1897.

La loi nouvelle tranchant des questions controversées, décide (art. 3) que les notaires ne pourront poursuivre le paiement des frais et honoraires qui leur sont dus, qu'après en avoir obtenu la taxe.

Elle décide aussi que la signification de la taxe fera courir, de plein droit, au profit du notaire, les

intérêts de ses frais. Ces intérêts s'appliquent aux honoraires comme aux déboursés (1).

Elle abroge, enfin, d'une manière expresse, l'article 30 de la loi du 22 frimaire, an VII. Ainsi se trouve supprimé le droit pour les notaires de se faire délivrer par le juge de paix, un exécutoire pour le recouvrement de leurs déboursés de timbre et d'enregistrement.

Crétet qualifiait de justes les armes légales, données aux officiers publics pour poursuivre le recouvrement de leurs déboursés. Et de fait, elles impriment à l'impôt la direction normale qu'il doit prendre. C'est une remarquable particularité de l'impôt d'enregistrement. Si les autres impôts indirects comportent des phénomènes d'incidence que la loi prévoit et combine, les contribuables n'ont comme armes que leur habileté ou la force des choses pour recouvrer les avances de droits qu'ils ont supportées.

1. Art. 4 « ... La signification de l'ordonnance de taxe..... interrompt la prescription et fait courir les intérêts..... »

CHAPITRE IV

OBLIGATION DES PARTIES EN CE QUI CONCERNE LE PAYEMENT DES DROITS (*Solidarité*).

L'Administration est souvent obligée pour recouvrer les droits, d'exercer une action directe contre les parties.

C'est ce qui a lieu :

1° Pour les droits dus sur les actes publics non enregistrés, lorsque l'officier ministériel est insolvable.

2° Pour les suppléments de droits exigibles sur ces actes, et pour ceux qui ne sont devenus exigibles, qu'après l'enregistrement.

3° Pour les droits des jugements et autres droits dont les greffiers et les secrétaires de certaines administrations ne sont pas tenus de faire l'avance.

4° Pour ceux des actes sous signatures privées.

5° Enfin pour divers droits de mutations exigibles indépendamment de la rédaction d'un acte intermédiaire (droits de mutation entre vifs d'immeubles,

de fonds de commerce, de mutations par décès, etc.....)

Quand un acte n'est pas enregistré, l'Administration a recours contre toutes les parties qui ont figuré à cet acte. La question, un instant douteuse, par suite de l'art. 31 de la loi de frimaire : » les droits seront supportés par les parties auxquelles ils profiteront ») n'a pas résisté aux termes généraux des articles 29 et 30 de la même loi.

S'il s'agit d'un supplément de droit, le principe est identique : « Attendu qu'il importe peu qu'il s'agisse d'un supplément de droit réclamé après l'enregistrement de l'acte, mais que cette circonstance... ne saurait détruire le principe en vertu duquel la Régie a le droit de s'adresser solidairement à toutes les parties qui ont figuré dans un acte purement volontaire..... » (arrêt C. Cass. 21 décembre 1870) (1).

En matière de successions, la loi de Frimaire décide (art. 32) que les droits seront payés par les héritiers, donataires ou légataires. Les cohéritiers seront solidaires.

Cette solidarité crée pour les héritiers une situation particulière qui les oblige solidairement au paiement de la dette et des obligations de leurs cohéritiers. « Chaque héritier n'est pas seulement tenu d'acquitter les droits *in solidum* comme s'il était hé-

1. Tous ces principes sont applicables aux actes sous seings privés.

ritier unique, chacun est tenu des droits encourus par ses cohéritiers, en raison de la parenté de ceux-ci avec le défunt » (1).

Par suite de cette solidarité, l'un des héritiers peut valablement souscrire la déclaration au nom de ses cohéritiers. Mais il n'en est pas ainsi des légataires et spécialement des héritiers à l'égard des légataires particuliers qui ne sont réunis par aucun lien solidaire.

Par une fiction de jurisprudence (2), l'objet ou la somme légué est censé recueilli, en vertu d'une dévolution distincte et s'opérant directement de la tête du testateur, quand bien même cet objet ou cette somme n'existerait pas dans le patrimoine du défunt. L'héritier ou le légataire universel ne doit donc supporter aucun droit sur la portion de l'hérédité absorbée par les legs particuliers et il peut obtenir la restitution de ce droit qui aurait été perçu par erreur.

Pour les mutations entre vifs, l'Administration peut réclamer indistinctement les droits simples à l'ancien ou au nouveau possesseur qui n'ont pas fait de déclaration dans les délais prescrits. Que si l'ancien possesseur a fait dans le délai, la déclaration qui lui incombe, mais sans verser les droits, ceux-

1. Demante, n° 660.

2. Arrêt de Cass. 30 mars 1858 et *Instruction de la Régie*, n° 2.234, § 1^{er}. Sirey, année 1858, 1, 381.

ci peuvent être exigés de lui ultérieurement, si le nouveau possesseur ne les acquitte pas.

La principale difficulté que soulève la solidarité des parties est ainsi formulée. Peut-on réclamer solidairement à celles des parties qui y sont étrangères, les droits auxquels sont assujetties les dispositions indépendantes d'un acte ? La question s'est, notamment, posée de savoir, si l'administration peut réclamer solidairement à toutes les parties en cause, le paiement des droits exigibles sur un jugement. L'Administration décidait l'affirmative en s'appuyant sur le texte de la loi de Frimaire, les art. 29 et 37 veulent que les droits soient acquittés par les officiers publics et les parties, or (art. 28) le paiement doit se faire intégralement, car la formalité ne peut pas être syncopee. Elle ajoutait enfin qu'il est des cas où le jugement ne profite à aucune des deux parties.

Un second système, refusant à l'Administration une action solidaire, décidait que les droits ne sont exigibles que de la partie qui profite du jugement. « On conçoit très bien que la Régie ait action contre toutes les personnes qui figurent dans un acte sous seings privés, parce que ces personnes se sont implicitement soumises à l'acquittement des droits par le fait volontaire de leur intervention à l'acte, mais la situation est bien différente quand il s'agit d'un jugement que les parties subissent malgré elles. On ne peut plus alors présumer leur intention tacite de s'obliger à payer les droits.

L'art. 37 de la loi de frimaire dispose, d'ailleurs, que les greffiers peuvent exiger des parties la consignation préalable des fonds pour l'enregistrement ; or ce droit ne peut exister qu'à l'égard de celle des parties qui profite du jugement, parce qu'elle a seule intérêt à poursuivre l'exécution dudit jugement, et qu'elle doit seule supporter la charge de l'impôt; d'après l'article 34 » (1). La Cour de Cassation s'était formellement ralliée à ce système par deux arrêts du 3 février 1879 et du 20 novembre 1889.

La jurisprudence de la Cour suprême n'avait pas apaisé les controverses et de nouvelles discussions se produisirent, lors des travaux préparatoires de la loi du 26 janvier 1896. Il fut question d'insérer dans la loi un article 20 ainsi conçu : « Les droits exigibles sur les jugements ou arrêts, en vertu de la présente loi ou des lois en vigueur, seront payés solidairement par les parties. Toutefois le demandeur sera seul débiteur, si le jugement le déboute de sa demande ou s'il a été rendu par défaut, faute de comparaître ou de constituer avoué ».

M. Royer s'opposa à ce projet qui, disait-il, innove dans notre droit.... « si, en effet, l'instance est dirigée contre quatre ou cinq personnes, qu'elles ne soient pas tenues solidairement de l'obligation principale, néanmoins en vertu de la disposition qu'on vous demande de voter, elles seront solidaires, en-

1. Naquet. *Traité des droits d'enregistrement* (III, 1217).

vers le Trésor, des droits de justice..... ce qu'on vous demande, Messieurs, c'est d'aggraver la situation des plaideurs (1) ».

La Chambre passa outre à ces objections et vota le texte de l'article 20.

Néanmoins, le Sénat supprima cet article, sous prétexte que le principe de la solidarité était contraire aux règles de l'équité et repoussé par la jurisprudence. Cette suppression fut acceptée par la Chambre.

Ainsi se trouve définitivement tranchée la longue controverse qui divisa la Jurisprudence et l'Administration.

Il en résulte que conformément à la théorie de la Cour, les droits auxquels donnent lieu les jugements ne pourront être réclamés qu'aux parties à qui ces jugements profitent (2).

Ce système fait ainsi une application littérale de l'article 31, *in fine*, de la loi de Frimaire.

La solidarité des parties et l'obligation des officiers publics ont pour même cause l'intérêt supérieur du Trésor.

Cette solidarité légale permet souvent au fisc de

1. *Journ. off.* Déb. parlam. Séance du 14 décembre 1891.

2. Lorsque le défendeur fait défaut et que le demandeur est débouté de sa demande, le jugement ne profite alors à aucune des parties. Quel sera dans cette hypothèse le débiteur des droits ?

rejeter sur une seule partie les conséquences de l'insolvabilité des autres.

Le contribuable qui paye ne conserve alors d'autre espérance qu'un retour de ses codébiteurs à une fortune meilleure. C'est là une situation rigoureuse qui modifie l'obligation des parties pour en faire une contribution définitive à l'impôt.

CONCLUSION

L'étude précédente a montré, semble-t-il, que l'impôt d'enregistrement n'observe pas une réelle dépendance entre ses règles propres et les principes généraux qui doivent dominer tout impôt. Les règles d'égalité proportionnelle sont ici remplacées par des surtaxes parasites qui, sous forme de droits fixes, se mélangent sournoisement aux autres droits. Le droit proportionnel lui-même, dont le nom semble exclure les inégalités fiscales, subit l'influence immédiate des assiettes disparates qui lui sont assignées ; c'est ainsi que le droit de transcription, les cessions de créances, les mutations à titre gratuit, les mutations de nue propriété et d'usufruit sont le prétexte d'anomalies continues et qu'on jugerait inexplicables, si elles n'obéissaient pas à la raison âprement exclusive de l'intérêt du Trésor.

De plus, le droit d'enregistrement s'appuie sur un fondement arbitraire : Si « les débiteurs et les nouveaux possesseurs » doivent supporter l'impôt, c'est que la transmission révèle en leur faveur une richesse au moins égale à celles qu'ils acquièrent. La réalité dément cette présomption de la loi ; aux mutations

à titre gratuit qui prouvent habituellement une augmentation de fortune, il convient d'opposer les acquisitions à titre onéreux et les actes d'obligation ; dans les ventes, en effet, l'enrichissement de l'acquéreur est compensé par le prix qu'il paye et la mutation prouve simplement que le vendeur et l'acquéreur possédaient une chose différente. Dans les emprunts, enfin, le déplacement de propriété dont bénéficie le débiteur n'est qu'une fiction juridique qui dénote exclusivement la fortune du créancier.

L'impôt d'enregistrement mérite donc de graves critiques que promettent d'atténuer certains projets de réformes. Il faut citer parmi ceux-ci, le changement prochain des droits de succession. On ne saurait, non plus, méconnaître que les lois du 26 janvier 1892 et du 28 avril 1893 ont apporté des changements efficaces à la législation du droit fixe.

Les ventes restent seules en dehors du mouvement rénovateur. C'est là un mal qui a été dénoncé de toute part ; il est visible et incontesté. Malheureusement, l'énormité des droits perçus sur les ventes prouve justement quelles ressources abondantes le Trésor retire d'un tel système. Aussi, hésite-t-on à entreprendre un dégrèvement que rendrait dangereux l'état actuel des finances.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	1
PREMIÈRE PARTIE	
GÉNÉRALITÉS SUR L'IMPÔT	
§ 1. — Qu'est-ce que l'impôt	3
§ 2. — Qui doit l'impôt ?	10
§ 3. — Dans quel proportion chacun doit-il l'impôt ?	12
DEUXIÈME PARTIE	
DE L'ASSIETTE DE L'IMPÔT D'ENREGISTREMENT	
Titre I. — <i>Généralités et historique.</i>	
Chapitre I ^{er} . — Enregistrement en tant que service public	17
§ 1. — Utilité de l'enregistrement relativement aux actes sous seing privé.	19
§ 2. — Utilité de l'enregistrement relativement aux exploits d'huissier.	22
§ 3. — Utilité de l'enregistrement relativement au contrat de gage.	23
Chapitre II. — Etude historique.	24
a) Système romain	24
b) Régime féodal.	28
c) Ancien droit monarchique	36
Chapitre III. — Législation actuelle	46
§ 1. — Principes écrits	47
A) Droit fixe et droit proportionnel	47
B) Le droit proportionnel est assis sur les valeurs.	50
C) Dispositions indépendantes.	50
D) Les droits régulièrement perçus ne sont pas restitués	53

§ 2. — Principes non écrits	55
a) Droit d'acte et droit de mutation	55
b) Autres principes	57
Chapitre IV. — Définition. Produits. Fondement de l'impôt	59
§ 1. — Définition de l'impôt	59
§ 2. — Produits de l'impôt.	60
§ 3. — Fondement et légitimité du droit de mutation	62
TITRE II. — <i>Du droit proportionnel.</i>	
§ 1. — Sur quel signe extérieur de la richesse le droit proportionnel est-il assis ?	68
Section I. — Des transmissions	75
Chapitre I ^{er} . — Des mutations à titre onéreux	76
§ 1 ^{er} . — Etude spéciale de la vente immobilière.	76
§ 2. — Licitations.	82
§ 3. — Echange	91
§ 4. — Meubles, valeurs mobilières, créances	92
Chapitre II. — Tarifs	97
a) Généralités	97
b) Tarifs des transmissions immobilières à titres onéreux	99
c) Tarifs des transmissions mobilières à titre onéreux	103
Chapitre III. — Des mutations à titre gratuit.	107
§ 1. — Différences de l'assiette de l'impôt, selon qu'il s'agit de meubles ou d'immeubles	107
§ 2. — Non distraction des charges	109
§ 3. — Assiette de l'impôt sur les mutations d'usufruit et de nue propriété.	117
Chapitre IV. — Tarifs.	121
a) Tarifs des successions.	121
b) Tarifs des donations	124
APPENDICE. — Nomenclature de projets de réforme intéressant la proportionnalité et l'incidence de l'impôt sur les successions	128
a) Introduction d'un système progressif.	128
b) De la distraction des charges	136

c) Modification de l'assiette des droits à percevoir sur les mutations d'usufruit et de nue-propriété	143
Section II. — Obligation et libération	147
Chapitre I ^{er} . — Obligation	147
Chapitre II. — Quittance	154
Section III. — Condamnation	157
Titre III. — <i>Droit fixe.</i>	
§ 1. — Définition	164
§ 2. — Tarifs	165
§ 3. — Etude critique	167
§ 4. — Etude pratique de quelques droits fixes au point de vue de leur disproportionnalité.	172
Acceptations de transport et délégations de créance	172
Procuration, autorisation, etc.	174
§ 5. — Loi du 26 janvier 1892	182
a) Droits de greffe.	186
b) Actes d'avoué à avoué.	187
c) Exploits autres que ceux contenant signification d'actes d'avoué à avoué	188
d) Suppression quant aux jugements et arrêts des dispositions de l'art. 4 de la loi du 22 frimaire an VII	189
§ 6. — Loi du 28 avril 1893	193
a) Réduction du nombre des droits fixes applicables à certains actes	193
b) Réduction du tarif applicable à certains actes.	196
APPENDICE. — Du droit gradué	200

TROISIÈME PARTIE

INCIDENCE DE L'IMPOT

Généralités	209
Chapitre I ^{er} . — Influences qui semblent déterminer l'incidence de l'impôt d'enregistrement (Vente, prêt, quittance, mutations à titre gratuit, etc.)	212
Chapitre II. — Obligation et contribution à l'impôt	222
Chapitre III. — Obligation des officiers publics.	233

Chapitre IV. — Obligation des parties en ce qui concerne le paiement des droits (solidarité)	243
CONCLUSION	250

Vu par le Président de la thèse,
ANDRÉ WEISS.

Vu par le Doyen,
E. GARSONNET.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
GRÉARD.

